

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

**Stálá provozovna ve vybraných zemích Evropské unie**

**Permanent Establishment in Selected Countries of the European Union**

Student: Bc. Jana Ciemalová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Zuzana Rylová, Ph.D.

Ostrava 2011

**Místopřísežné prohlášení:**

„Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci včetně všech příloh vypracovala samostatně s použitím literatury, kterou uvádím v přiloženém seznamu.“

.....  
Jméno a příjmení studenta

V Ostravě dne .....

Děkuji vedoucí práce Ing. Zuzaně Rylové, Ph.D. za odbornou pomoc a cenné připomínky při vedení diplomové práce. Děkuji rovněž Mgr. Ing. Haně Skalické, Ph.D., BA za vstřícný přístup a spolupráci.

# Obsah

<b>1. Úvod .....</b>	<b>1</b>
<b>2. Charakteristika základních pojmů a výběr zemí.....</b>	<b>2</b>
2.1 Výklad pojmů .....	2
2.2 Výběr zemí .....	3
<b>3. Stálá provozovna dle daňových zákonů vybraných zemí.....</b>	<b>8</b>
3.1 Belgie .....	8
3.1.1 Základní charakteristika země.....	8
3.1.2 Daňový systém .....	9
3.1.3 Stálá provozovna .....	15
3.2 Česká republika .....	17
3.2.1 Základní charakteristika země.....	17
3.2.2 Daňový systém .....	18
3.2.3 Stála provozovna .....	24
3.3 Irsko.....	25
3.3.1 Základní charakteristika země.....	26
3.3.2 Daňový systém .....	26
3.3.3 Stála provozovna .....	30
3.4 Slovenská Republika .....	31
3.4.1 Základní charakteristika země.....	31
3.4.2 Daňový systém .....	32
3.4.3 Stála provozovna .....	36
3.5 Velká Británie .....	37
3.5.1 Základní charakteristika země.....	37
3.5.2 Daňový systém .....	37
3.5.3 Stála provozovna .....	42
<b>4. Srovnání základu daně a daňového zatížení stálé provozovny .....</b>	<b>44</b>
4.1 Profil společnosti a hospodářského výsledku její stálé provozovny .....	44
4.2 Úprava výsledku hospodaření na základ daně a výpočet daně .....	46
4.2.1 Dle belgické legislativy .....	46
4.2.2 Dle legislativy České republiky .....	47

4.2.3	Dle irské legislativy.....	49
4.2.4	Dle slovenské legislativy.....	50
4.2.5	Dle legislativy Velké Británie .....	51
4.3	Srovnání výsledků.....	52
4.3.1	Postoj ke zdanění stálé provozovny .....	52
4.3.2	Základ daně a daňová povinnost .....	53
<b>5.</b>	<b>Závěr .....</b>	<b>56</b>
	<b>Seznam použité literatury.....</b>	<b>58</b>
	<b>Seznam zkratk a symbolů</b>	
	<b>Prohlášení o využití výsledků diplomové práce</b>	
	<b>Seznam příloh</b>	

# 1. Úvod

Stálá provozovna je pouze koncept, který slouží čistě pro daňové účely. Jejím základním smyslem je, jak je uvedeno v komentáři k 5. článku smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku<sup>1</sup>, „rozhodnout o právu jednoho smluvního státu na zdanění zisků podniku druhého smluvního státu. Na základě článku 7 smlouvy nemůže jeden smluvní stát zdanit zisky podniku druhého smluvního státu, pokud tento podnik nevykonává svou podnikatelskou činnost prostřednictvím stálé provozovny nacházející se na území daného smluvního státu.“ V dnešní době, kdy je podporováno podnikání a dochází k odstraňování bariér uvnitř států, ale i mimo ně, je již častým jevem podnikání v zahraničí, které sebou nese jak výhody, tak i rizika. Tyto rizika je nutné předem důkladně zvážit na pozadí všech skutečností, kde významnou roli hrají i daně.

Cílem mé diplomové práce je srovnání pohledů na stálou provozovnu ve vybraných státech EU na základě informací zjištěných zkoumáním daňových systémů vybraných zemí. K uskutečnění cíle diplomové práce je využito těchto dílčích cílů – výběr zemí a analýza jejich daňových systémů.

Hlavním úkolem první části práce je naplnění dílčího cíle výběrů zemí. Výběr zemí bude proveden na základě komplexního průzkumu Světové banky a Eurostatu, přičemž vybraný vzorek by měl být průřezem spektra daňových systémů EU, a to jak z hlediska daňového zatížení, tak i jejich náročnosti a různorodostí. V úvodu této části jsou objasněny všechny důležité pojmy. Druhá část práce je zaměřena na rozbor vybraných zemí, především jejich daňových systémů. Informace získané analýzou daňových systémů budou základem pro získání přehledu nezbytného ke srovnání různých pohledů na stálou provozovnu a její zdanění. Přičemž nejlepší předpoklady pro srovnání mají díky své vysoké vypovídací schopnosti základ daně a daňová povinnost, protože tyto údaje v sobě zahrnují informace o samotných daňových systémech a jejich mírách daňového zatížení subjektu. Samotné srovnání je provedeno v další části práce za pomoci stálé provozovny fiktivní společnosti, které je přisouzen průměrný hospodářský výsledek odpovídající spíše malému a střednímu podniku. Hospodářský výsledek je dále upraven na základ daně za použití poznatků zjištěných analýzou daňových systémů pro každý stát samostatně. V závěru práce je zhodnocení výsledků, kterých bylo dosaženo v průběhu práce.

---

<sup>1</sup> Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009, str. 75

## 2. Charakteristika základních pojmů a výběr zemí

### 2.1 Výklad základních pojmů

**Základ daně** jsou zdanitelné příjmy snížené o daňové náklady popřípadě nezdanitelné části základu daně, na které je přímo aplikovatelná sazba daně.

**Daňová povinnost** je pojem označující konečnou daň, kterou je subjekt podléhající zdanění povinen odvést do státního rozpočtu.

**Rezident** je osoba, která má povinnost zdanit své celosvětové příjmy na území státu, kde je rezidentní.

**Smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku** (dále jen “daňová smlouva“) je akt mezinárodního práva, který je uzavřen mezi dvěma a více státy. Smlouva upravuje právo vybrat daň z příjmů a majetku tak, aby zároveň nedošlo k mezinárodnímu dvojímu zdanění.

**Stálá provozovna (PE)** je koncept vytvořený pro účely zdanění zisků podniku pocházejících ze zdrojů státu, v němž není rezidentní. Stálá provozovna nemá jako taková vlastní právní subjektivitu. Definice stálé provozovny je obsažena jak v daňových smlouvách uzavřených mezi jednotlivými státy, tak v právních systémech jednotlivých zemích, většinou pak v zákoně upravující daň z příjmu. Definice stálé provozovny ve vnitrostátních legislativách bude zmíněna samostatně u každé země v kapitole 3. Za základní definici PE lze považovat definici uvedenou v článku 5 modelové daňové smlouvě vydané OECD<sup>2</sup>:

„1. Výraz stálá provozovna označuje pro účely této smlouvy stálé místo k výkonu činnosti, jehož prostřednictvím, je zcela nebo zčásti vykonávána činnost podniku.“

V této definici jsou stanoveny 3 základní podmínky vzniku stálé provozovny, a to:

- Existence místa podnikání,
- stálost tohoto místa podnikání a
- výkon činnosti prostřednictvím tohoto místa.

Přičemž všechny tři podmínky musí být splněny současně. Obecná definice je v 2. odstavci článku 5 doplněna o seznam příkladů, který mimo jiné zahrnuje místo vedení, závod, kancelář atd. Častou praxí je, že tento výčet v daňových smlouvách uzavřených státy je rozšířen. Například ve smlouvě ČR s Egyptem nebo Albánií najdeme mezi příklady i “farmu nebo plantáž“. Článek 5 obsahuje také výjimky z této definice. Jde především o činnosti

---

<sup>2</sup> Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009, str. 18

pomocného nebo přípravného charakteru, a to i přes to, že by tato činnost byla provozována prostřednictvím stálého místa. V odstavci 4 článku 5 jsou mimo jiné uvedeny tyto výjimky: „Zařízení, které se využívá pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání zboží patřícího podniku.“ nebo také „Stálé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem vykonávání jakékoliv jiné činnosti, která má pro podnik přípravný nebo pomocný charakter.“

## 2.2 Výběr zemí

Přímé daně jsou položkou ovlivňující bilanci jak společností, tak i státu. Ovšem každý z těchto subjektů se na ni dívá z jiné strany. Pro stát je daň z příjmů podstatným zdrojem státního rozpočtu, zatímco pro společnost jsou to v některých případech i nemalé výdaje. Jsou ovšem možnosti, jak tyto výdaje snížit. Společnost může využít možnosti, které nabízí legislativa státu v jehož jurisdikci se nachází. Například investiční pobídky, nezdanitelné části základu daně nebo slevy. Někdy může společnost usoudit, že daňové zatížení země je pro ni natolik nepříznivé, že dojde k ukončení činnosti, nebo k jejímu přesunutí do jiného státu s výhodnějšími podmínkami. Takové rozhodnutí daňového subjektu znamená pro stát úbytek příjmů do státního rozpočtu, který je zapříčiněn snížením příjmů z daní, a také zvýšením nezaměstnanosti, které sebou nese zvýšení sociálních nákladů. Takovýto dopad do státního rozpočtu se pak zvyšuje s velikostí společnosti. Státy se tedy snaží najít kompromis, kdy daňový systém bude natolik příznivý pro společnosti, aby byly motivovány zde investovat svůj kapitál, a zároveň zajistily dostatečné příjmy státnímu rozpočtu. Státy si v této oblasti snaží zachovat svou suverenitu navzdory snahám Evropské unie o harmonizaci. Působení daňové konkurence mezi státy můžeme sledovat především na vývoji sazeb daně. Přehledová tabulka s vývojem daňových sazeb u právnických osob je uvedena v příloze 1, kde je patrné, že mezi rokem 1997 a 2010 došlo téměř u všech států ke snížení sazby daně z příjmů právnických osob. Výjimku tvoří státy Finsko, Maďarsko, Malta a Švédsko, u kterých došlo jen k velmi malému, nebo dokonce k žádnému poklesu. Velký pokles sazby zaznamenaly v tomto období státy Bulharsko, Irsko, Německo i Česká republika.

Konkurence států se neomezuje pouze na výši sazby daně, dalšími faktory jsou např. složitost daňového systému a stabilita ekonomického a politického prostředí. Srovnáním daňových systémů po celém světě se zabývá Světová banka ve spolupráci



s PricewaterhouseCoopers v globálním projektu<sup>3</sup>. Daňové systémy jsou srovnávány na základě frekvencí daňových plateb, času potřebného k sestavení a zaplacení tří hlavních typů daní a celkového daňového zatížení (TTR), které dopadá na jednu firmu za rok. Údaje se však vztahují pouze na firmy s 60 zaměstnanci, tedy středně velké korporace, které podnikají druhým rokem. Z výše uvedeného vyplývá, že studie se zabývá ekonomikami po celém světě z pohledu místních podniků s ohledem na to, jaké pro tyto podniky plynou přímé náklady na daně a administrativní zátěže v souladu s jednotlivými daňovými systémy. Tudiž nevypovídá nic o fiskálním zdraví ekonomiky ani o makroekonomických podmínkách nebo poskytování veřejných služeb podporovaných zdaněním. Mezi prvních 10 států s nejjednodušším daňovým systémem patří např. Maledivy, Katar, Hongkong, ale také Irsko. Zatímco státy na druhém konci tohoto žebříčku jsou Bělorusko, Ukrajina, Konžská republika nebo také Panama. Složitě daňové systémy zvyšují riziko daňových úniků. Vysoké daňové náklady podporují šedou ekonomiku a větší korupci, což vede k nižším investicím. Zatímco v ekonomikách s dobře navrženým daňovým systémem je stát schopen podporovat růst podniků, investic a zaměstnanosti. Státy s jednoduchým daňovým systémem a rychlou státní administrativou tak mohou být pro investory atraktivní i přes vyšší daňové zatížení. Tohoto využívají státy, které kvůli propracovanému sociálnímu systému nemohou příliš snižovat daňové zatížení. Jedná se zejména o státy Evropské unie jako je např. Velká Británie, která má 16. nejjednodušší daňový systém (tab. 2.1), má vzhledem k tomu i vysoké daňové zatížení. V celosvětovém žebříčku TTR zaujala 76. místo z celkových 183 států.

Pro srovnání států a jejich daňových systémů se používají různá hlediska, která jsou vždy omezená nebo zjednodušená. Srovnat daňové zatížení v jednotlivých státech, kdy každý stát má jinak nastavený daňový systém, je velmi obtížné a nikdy se nelze vyhnout určitým omezením nebo zjednodušením, které ovšem nemusí vždy znamenat výrazné snížení vypovídací schopnosti. Příliš obsáhlý a rozmanitý vzorek sice zvyšuje vypovídací schopnost, ale je náročný na zpracování a může se vyskytnout i značná chybovost při zpracování.

Proto pro vyhodnocení daňového zatížení stále provozovny v EU je vybrán vzorek pěti států s ohledem na jejich sazbu daně, celkové daňové zatížení a jednoduchost daňového systému. Prvním kritériem pro výběr států je jednoduchost daňového systému. Na základě žebříčku sestaveného Světovou bankou je pro potřebu této práce vybrán stát s jednoduchým, středně složitým a složitým daňovým systémem. Z celosvětového žebříčku sestaveného Světovou bankou jsou pak vybrány státy Evropské unie a následně seřazeny vzestupně podle pořadí, které jim přisoudila Světová banka v celosvětovém kontextu. Státem s jednoduchým

---

<sup>3</sup> Doing Business 2011 – Making a Difference for Entrepreneurs

daňovým systémem je pak Irsko, které má v celosvětovém žebříčku 7. místo. Zástupce středně složitého systému je Belgie, která se umístila na 70. místě. Zástupcem složitého daňového systému je pak Česká Republika, která má druhý nejsložitější systém v EU se svým 128. místem v rámci celosvětového žebříčku.

**Tab.: 2.1 Žebříček jednoduchosti daňového systému sestavený Světovou bankou**

<b>Stát</b>	<b>Pořadí státu v celosvětovém žebříčku</b>
<b>Irsko</b>	<b>7</b>
Dánsko	13
Lucembursko	15
Velká Británie	16
Nizozemsko	27
Estonsko	30
Kypr	32
Švédsko	39
Litva	44
Rakousko	48
Francie	55
Lotyšsko	59
Finsko	65
<b>Belgie</b>	<b>70</b>
Španělsko	71
Portugalsko	73
Řecko	74
Slovinsko	80
Bulharsko	85
Německo	88
Maďarsko	109
Polsko	121
Slovensko	122
Itálie	128
<b>Česká Republika</b>	<b>128</b>
Rumunsko	151

Zdroj: Doing Business 2011 – Making a Difference for Entrepreneurs

Druhým kritériem je sazba daně, kdy je vybrán stát EU s nízkou a vysokou sazbou daně. Pro tyto účely jsou státy EU vzestupně seřazeny podle sazby daně (tab. 2.2) a následně rozděleny rovnoměrně do 3 skupin:

1. skupina s nízkou sazbou daně (10 – 19%).
2. skupina se střední sazbou daně (20 – 26,30%).
3. skupina s vysokou sazbou daně (26,50 – 35%).

Dle tohoto kritéria jsou vybrány dva státy a to z 1. a 2. skupiny. Státem z nízkou daňovou sazbou je Slovenská republika a státem z vysokou sazbou daně je Velká Británie.

**Tab. 2.2 Přehled sazeb daně z příjmů právnických osob ve státech EU.**

Stát	Sazba daně (%)
Kypr	10,00
Bulharsko	10,00
Irsko	12,50
Lotyšsko	15,00
Litva	15,00
Rumunsko	16,00
Polsko	19,00
<b>Slovensko</b>	<b>19,00</b>
Česká Republika	19,00
Slovinsko	20,00
Maďarsko	20,60
Estonsko	21,00
Řecko	24,00
Dánsko	25,00
Rakousko	25,00
Nizozemsko	25,50
Finsko	26,00
Švédsko	26,30
Portugalsko	26,50
<b>Velká Británie</b>	<b>28,00</b>
Lucembursko	28,60
Německo	29,80
Španělsko	30,00
Itálie	31,40
Belgie	34,00
Francie	34,40
Malta	35,00

Zdroj: Eurostat, Taxation trends in the European Union - Main results, edition 2010

**Belgie** má celkové daňové zatížení (TTR) 57%, přičemž největší část z toho tvoří “daň z práce“, zatímco daň ze zisku a ostatní daně se podílejí jen minimálním procentem. Daňová sazba u korporací je 34%. Daňový systém Belgie se umístil v celosvětovém žebříčku jednoduchosti daňových systémů na 70. místě.

**Česká republika** má ukazatel TTR ve výši 48,8%. Z tohoto celkového daňového zatížení připadá nejvíce na “daň z práce“. Daně ze zisku a ostatní daně tvoří pouze malou část. Daňová sazba u korporací je 19%. Daňový systém České republiky patří ke složitějším systémům. V celosvětovém žebříčku jednoduchosti daňových systémů je na 128. místě.

TTR **Irska** je ve výši 26,5%. Toto zatížení je rozděleno především mezi zdanění zisku a práce. Ostatní daně k celkovému daňovému zatížení přispívají jen málo. Daňová sazba u korporací je 12,5%. Irský daňový systém patří mezi 10 nejjednodušších daňových systémů na světě.

**Slovenská republika** se ve výši ukazatele TTR téměř neliší od České republiky. I rozložení mezi zdanění zisku, práce a ostatní daně je stejné. Daňová sazba u korporací je také 19%. Pouze daňový systém je o něco málo jednodušší, což můžeme usuzovat ze 122. místa v celosvětovém žebříčku jednoduchosti daňových systémů.

**Velká Británie** je stát s celkovým daňovým zatížením 37,3%. Téměř dvě třetiny zatížení připadá na daň ze zisku. 10,8% připadá na “daň z práce“. Ostatní daně mají opět jen nepatrný podíl na celkovém daňovém zatížení. Daňová sazba u korporací je 28%. Velká Británie podobně jako Irsko má jeden z jednodušších daňových systémů a v celosvětovém žebříčku jednoduchosti daňových systémů se umístila na 16. místě.

### 3. Stálá provozovna dle daňových zákonů vybraných zemí

U států vybraných na základě obecných charakteristik jako jsou daňové zatížení korporací a jednoduchost daňového systému, byly srovnány daňové zatížení stálé provozovny na základě kritérií: postoj ke zdanění PE, základ daně a výsledná daňová povinnost. Pro naplnění předsevzatých kritérií je nutné provést analýzu systému zdanění právnických osob v jednotlivých státech. Pro přehlednost a lepší srovnatelnost je rozebrán každý stát samostatně a zvolena jednotná struktura.

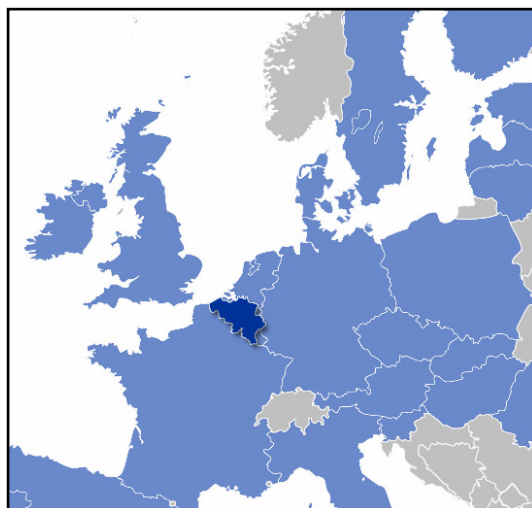
#### 3.1 Belgie

Belgie je atraktivní zemí pro zahraniční investory k vložení investic. Ale fiskálně a politicky patří tato země mezi složitější. Belgie je jedním z míst, které jsou výhodné pro obchodování s Evropou i zbytkem světa. Uzavřením smlouvy s Hongkongem se stala Belgie investiční branou mezi Evropou a Asií. Toto výhradní postavení měla od roku 2004, kdy byla uzavřena smlouva až do 20. ledna 2009, kdy vešla v platnost smlouva mezi Lucemburskem a Hongkongem, která byla následována dalšími státy.

##### 3.1.1 Základní charakteristika země

Belgie je konstituční monarchie, v jejímž čele stojí již od roku 1993 Král Albert II. Státní zřízení Belgie je federativní stát, který je rozdělen na 3 národní celky – Vlámsko, Valonsko a Brusel. Každý z 6 federálních parlamentů má dvě komory. Sněmovnu reprezentantů, která má 150 členů a Senát o 71 členech. Belgie je jedním ze zakládajících členů Evropské unie.

<b>Úřední název:</b>	Království Belgie
<b>Hlavní město:</b>	Brusel
<b>Počet obyvatel:</b>	10,8 mil.
<b>Rozloha:</b>	30 528 km <sup>2</sup>
<b>Měna:</b>	Euro (EUR/€)
<b>HDP na obyvatele:</b>	31 400 €
<b>Inflace:</b>	2,3%
<b>Nezaměstnanost:</b>	8%



### 3.1.2 Daňový systém

Systém zdanění společností v Belgii je klasický systém dvojího zdanění. Jedná se o zdanění zisku jednak na úrovni společnosti a následně na úrovni společníků (akcionářů). Dvojí zdanění je vyloučeno do jisté míry osvobozením některých typů dividend, nebo jejich zdanění sníženou sazbou. Osvobozeny jsou dividendy vyplácené právnickým osobám, které drží podíl nebo akcie s kvalifikovanou účastí na společnosti. Sníženou sazbu u příjmů z dividend si uplatňují fyzické osoby.

**Osoby povinné k dani** – Podle belgického zákona o dani z příjmu jsou za právnické osoby považovány tuzemské společnosti, sdružení a organizace s právní subjektivitou, pokud podnikají nebo vyvíjejí jinou výdělečnou činnost. Veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti zdaňují jako právnická osoba pouze ty zisky, které nejsou rozděleny společníkům. Na společnosti, které nejsou založeny za účelem podnikání nebo jiné výdělečné činnosti se vztahuje pouze daň právních entit. Nerezidentní společnosti, pokud vykonávají obchodní činnost, jsou v Belgii zdaňovány prostřednictvím stálé provozovny. V Belgii jsou rezidentní ty společnosti, které zde mají sídlo, hlavní provozovnu nebo místa skutečného vedení.

**Základem daně** jsou celosvětové příjmy snížené o dovozené odpochty. Zdanitelné příjmy jsou zjištěny na základě účetní závěrky společnosti, která se upravuje pro daňové účely. Za zdanitelné příjmy jsou považovány veškeré příjmy, kterých společnost dosáhla.

Postup určení základu daně:

1. Stanovení zisku, který je upraven o položky zvyšující základ daně jako jsou např. rezervy, neuznatelné výdaje, vyplácené dividendy atd.
2. Roztřídění zisku podle státu zdroje do tří skupin: Belgie, smluvní stát a nesmluvní stát.
3. Snížení o část zisku ze smluvních států a jiných osvobozených příjmů.
4. Odečet mezipodnikových dividend.
5. Odpočet patent z příjmů srážkou (PID).
6. Fiktivní odpočet úroků (NID).
7. Uplatnění ztrát z minulých let.
8. Investiční odpočet.

**Daňově neuznatelné náklady** jsou zejména:

- belgické přímé daně, jako je daň z příjmů;
- ekologické daně a jiné regionální daně;

- zvláštní příspěvky na sociální zabezpečení za uzavření podniku;
- určité sankce;
- některé benefity poskytované společnostmi (i když jsou zdaněny na úrovni přijímající společnosti);
- kapitálové ztráty u akcií;
- úroky, licenční poplatky a poplatky za služby přímo nebo nepřímo vyplacené rezidentu země, kde nejsou předmětem daně nebo jsou zdaněny výrazně příznivěji než v Belgii;
- 31 % restauračních nákladů;
- 50 % výdajů na reprezentaci a pohoštění (kromě restauračních nákladů);
- náklady na automobil (až do výše 50%), v závislosti na úrovni emisí.

**Daňově uznatelné náklady** jsou takové, které byly vynaloženy za účelem vytvoření nebo zajištění zdanitelného příjmu. Další podmínkou pro uznání daňových výdajů je řádné doložení vhodných dokumentů. Do uznatelných výdajů lze zahrnout i finanční výdaje, např. úroky z úvěrů. Dále pak lze zahrnout i náklady spojené s užíváním nemovitosti (nájemné, údržba) a využití movitého majetku (licenční poplatky), odměny za práci (včetně příspěvků na sociální zabezpečení), srážková daň z nemovitostí a daň z komise.

Odpisy obchodního majetku musí být využity každý rok, bez ohledu na výši příjmů právnických osob. Poplatník začíná odpisovat majetek v roce, kdy bylo aktivum pořízeno nebo vyrobeno. Odpisy jsou vypočteny na základě pořizovací ceny a doby životnosti aktiva. Zákonem jsou stanoveny tři metody odpisování:

- metoda rovnoměrného odepisování;
- metoda klesající rovnováhy;
- metoda zrychleného odepisování.

Metoda rovnoměrného odepisování je běžná metoda odepisování, kdy doba odpisování a sazby jsou obvykle stanoveny dohodou mezi daňovým poplatníkem a daňovým orgánem. Tabulka 3.1. ukazuje přehled aktiv, u nichž je sazba stanovena správním pokynem. U některých aktiv je povolena i metoda klesající rovnováhy. Dle této metody si poplatník stanoví procentní sazbu, kterou bude odepisovat každý rok ze zůstatkové ceny aktiva. Jedná se o aktiva s dobou amortizace kratší než 5 let, ale stanovená sazba nesmí přesáhnout 40 % z pořizovací hodnoty. Touto metodou nelze odepisovat dlouhodobý nehmotný majetek (kromě investic do audiovizuální oblasti), automobilů a dlouhodobých aktiv, která sice odepisuje vlastník, ale právo užívání má někdo jiný.

**Tab. 3.1 Odpisové sazby stanovené zákonem**

Aktivum	Sazba (%)
Kancelářské budovy	3
Průmyslové budovy	5
Chemický závod	8 až 12,5
Stroje a zařízení	10 až 20
Kancelářský nábytek a zařízení	10 až 15
Vozový park (motorová vozidla)	20 až 33
Drobné nářadí	33 až 100
Dlouhodobý nehmotný majetek	33,3
Výzkum a vývoj	20
Know-how	10

Zdroj: European Tax Handbook 2010

Zrychlené odpisování je jednou z forem daňových investičních pobídek. Je povoleno například u nově spuštěných námořních lodí, nového majetku pořízeného společnostmi působících v hospodářských odvětvích jež mají zásadní význam pro belgickou ekonomiku nebo u nákladů na zřízení, včetně nákladů spojených s vytvořením společnosti, na které lze uplatnit okamžitý odpis.

**Rezervy a opravné položky** jsou daňově uznatelné za následujících podmínek: Rezervy nebo opravné položky se musí vztahovat k určitým nákladům. Tyto náklady nebo ztráty musí zatěžovat výsledek. Musí být pravděpodobné, vycházet z činnosti nebo událostí, které nastaly v průběhu finančního období a přetrvávají i na konci účetního období. Dále musí splňovat formální požadavky.

**Kapitálové zisky** z prodeje obchodního majetku jsou vždy příjmem z podnikání a podléhají dani s běžnou sazbou. Kapitálové zisky z akcií nebo podílů jsou osvobozeny od daně v případě, že by i dividendy, které z nich plynou, byly osvobozeny v okamžiku realizace zisku. Osvobozeny mohou být ovšem jen pokud jde o zisky, které jsou vyšší než dříve odečtené kapitálové ztráty z těchto akcií nebo podílů. Zdanění zisků z prodeje dlouhodobého hmotného majetku nebo nehmotného majetku, který byl daňově odepisován po dobu delší než 5 let, může být odloženo, pokud jsou výnosy z něj znovu investovány do odpisovaného dlouhodobého majetku, který je používán pro podnikatelskou činnost v Belgii. Reinvestované zisky se rozloží na dobu odpisování pořízeného majetku. Například u lodí, letadel a budov jde o období pěti let a v ostatních případech se jedná o tři roky.



**Dividendy** přijaté rezidentní belgickou společností nebo stálou provozovnou z podílů v tuzemských nebo zahraničních společnostech jsou osvobozeny, pokud splní následující podmínky: Společnost má v držení 10% akcií (podíl) nebo akcie (podíl) s minimální pořizovací cenou ve výši 1 200 000 €. Akcie musí vést jako finanční aktivum. Příjemce dividendy musí mít akcie v držení nepřetržitě po dobu jednoho roku před rozdělením zisku, nebo se musí zavázat k jejich držení po dobu nejméně jednoho roku.

Mezi **daňové pobídky** poskytované Belgií patří zrychlené odpisy, investiční odečet, fiktivní odpočet úroků, patent z příjmů srážkou a další.

Patent z příjmů srážkou (PID) je odpočet zavedený belgickou vládou u příjmů z nových patentů ve výši 80 % příjmů. Toto opatření je podporou belgických firem a stálých provozoven nerezidentních společností, aby tyto firmy začaly hrát aktivní roli v patentové oblasti výzkumu a vývoje a patentového vlastnictví. Zdaněním pouze 20 % příjmů vede k efektivní daňové sazbě 6,8 % z těchto příjmů. Úprava základu daně tímto odpočtem může být provedena až po odečtení obdržných dividend a před odečtením fiktivního úroku. Tímto odpočtem nelze snížit základ daně do mínusu, přičemž odpočet může být využit pouze v daném roce a nemůže být převeden do následujícího roku.

Fiktivní odpočet úroků (NID) je jednou z atraktivních daňových pobídek. Rezidentní společnost si může odečíst fiktivní náklady na úroky z vlastních zdanitelných zisků. Tento odpočet si mohou uplatnit i nerezidentní společnosti od zisku, který je předmětem belgické daně z příjmu. Odpočet je založen na vlastním kapitálu podniku, který musí být upraven o hodnotu zahraničních nemovitostí a majetek zahraniční stálé provozovny.

### Obr. 3.1 Znázornění odpočtu fiktivních úroků



Zdroj: webové stránky belgické auditorské společnosti PricewaterhouseCoopers, projekt doingbusiness.

Odpočet se vypočítá vynásobením kapitálu stanoveným procentem, které určí vláda na základě výše úroků bezrizikového státního dluhopisu s desetiletou dobou splatnosti. Pro rok 2011 a 2012 jsou tyto hodnoty stanoveny na 3,8 % a pro malé a střední podniky na 4,3 %.

Nevyužitá část odpočtu se převádí do dalšího roku. Takto lze odpočty převádět až 7 let, pokud ovšem nedojde ke změně ve vlastnictví, která není finančně ani ekonomicky zdůvodnitelná.

Investiční odpočet si může společnost uplatnit v případě pořízení investice, která je v zákoně uvedena pro tento účel. Investiční odpočet je procentuální podíl z pořizovací ceny investic, dělí se na normální a speciální.

**Ztráty z minulých let** lze uplatnit v následujících letech po neomezeně dlouhé období, pokud ovšem nedojde ke změně vlastnictví, které nesplňuje oprávněné finanční a ekonomické potřeby. Rozložení ztrát do předchozích let není přípustné. Odpočet ztráty musí společnost omezit, pokud se účastní reorganizace osvobozené od daně, například fúze nebo rozdělení. Cílem omezení uplatnitelnosti ztrát je zabránění přesouvání zisků na spřízněné osoby a to včetně reorganizací. Zákonem je stanoveno, že ztráty nejsou odpočitatelné od zisku v rozsahu získané abnormální nebo bezdůvodné výhody. Společnosti, které mají ztráty ze zahraničí je mohou kompenzovat následujícím způsobem:

- Ztráty, jež jsou ze smluvní země, jsou započteny nejprve proti příjmům, které jsou osvobozeny od daně v Belgii a na základě smlouvy pak od příjmů z nesmluvních zemí. A nakonec proti příjmům ze zdrojů v Belgii. Takto lze započíst pouze ztráty, u kterých lze prokázat, že nebyly započteny.
- Ztráty, jež jsou z nesmluvní země, jsou započteny nejprve proti příjmům ze zdrojů z nesmluvních států, následně jsou započteny proti osvobozeným příjmům a nakonec proti belgickým příjmům.
- Ztráty z Belgie budou kompenzovány s domácími příjmy, následně s příjmy z nesmluvních států a na závěr s příjmy ze smluvních států.

**Sazba daně** z příjmů právnických osob je stanovená základní ve výši 33 %, která se navyšuje o 3% daňovou přírážku. Výsledná daňová sazba tak činí 33,99 %. Určité společnosti se zdanitelnými příjmy do výše 322 500 € zdaňují klouzavou progresivní sazbou daně dle tabulky 3.2. I tyto sazby daně podléhají 3% přírážce.

**Tab. 3.2 Sazby daně z příjmů právnických osob**

<b>Zdanitelný příjem (EUR)</b>	<b>Sazba daně (%)</b>	<b>Sazba daně po přírážce (%)</b>
do 25 000	24,25	24,98
25 000 – 90 000	31,00	31,93
90 000 – 322 500	34,50	35,54

Progresivního zdanění nemohou využít společnosti:

- jejichž akcie jsou alespoň z 50 % vlastněny jednou nebo více společnostmi;
- které vyplatí vyšší dividendy než 13 % z hodnoty splaceného kapitálu zjištěné na začátku rozpočtového roku;
- jenž vyplácí tantiémy nižší než 36 000 € alespoň jednomu z direktorů nebo aktivních společníků ze získaných příjmů. Pokud zdanitelné příjmy jsou nižší než 36 000 €, pak je hranice získaných příjmů rovna této částce;
- které jsou členy skupiny společností obsahujících „koordinační centrum“;
- investiční fondy, penzijní fondy.

**Srážkové dani** podléhají dividendy vyplácené jak jednotlivcům, tak i společností. Jsou předmětem srážkové daně ve výši 25 %. U právnických osob může být tato daň započtena na celkovou daňovou povinnost v případě, že společnost splňuje výše uvedené podmínky pro osvobození. Srážkové dani podléhají také úroky, u kterých je sazba daně 15%.

**Správa daní:** Zdaňovacím obdobím je finanční rok, který se může lišit od kalendářního roku. Pokud se finanční rok nekryje s kalendářním rokem, tak se přiznání podává za období, které v tomto roce končí. Daňové přiznání musí být podána před uplynutím lhůty uvedené v daňovém přiznání daňovou správou. Tato lhůta musí být nejméně 1 měsíc po datu schválení účetní závěrky na výroční valné hromadě a zároveň ne později než 6 měsíců po konci finančního roku společnosti. Tato lhůta může být prodloužena na základě uvážení finančního úřadu. Společnosti musí platit čtvrtletní zálohy ve výši odhadovaného závazku na daň z příjmů v průběhu finančního roku. Placením záloh společnost předchází zvýšení daně. Výsledná daňová povinnost musí být vyrovnána do 2 měsíců ode dne odeslání platebního výměru. Nicméně může být povoleno prodloužení této lhůty daňovými orgány. Belgické daňové orgány lze požádat i o tzv. závazná posouzení, k jakékoli daňové otázce, pokud to výslovně některé daňové předpisy nevylučují. Posouzení se uděluje na dobu nejdéle 5 let, nejedná-li se o zvláštní případ s prodlouženou dobou. Závazné posouzení se musí týkat procesní stránky belgického daňového práva, nebo samotná činnost má dostatečnou ekonomickou podstatu v Belgii.

### 3.1.3 Stálá provozovna

Příjmy stálé provozovny podléhají v Belgii dani z příjmů pro nerezidenty. Základ daně pro nerezidenty je určen na základě stejných pravidel jako u tuzemských společností. Sazby daně jsou rovněž totožné. Nerezidentním společností jsou přiznány i jednostranné úlevy s ohledem na příjmy ze zahraničí, pokud daňová smlouva nestanoví jinak. Stálá provozovna v Belgii rovněž podléhá systému srážkové daně a srážkové dani z nemovitostí, není-li v daňové smlouvě uvedeno jinak. Srážková daň může být započtena proti dani z příjmů nerezidentů za stejných podmínek jako u rezidentních společností. Nemovitý majetek na území Belgie je předmětem srážkové daně z nemovitostí, i když je ve vlastnictví nerezidentů. Srážková daň může být započtena na daňovou povinnost stejně jak je tomu u residentů BE.

**Definice** pojmu stálá provozovna najdeme ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Belgie má v současnosti uzavřeno kolem 87 daňových smluv. Většina těchto smluv je uzavřena na základě modelu OECD. Základním zdrojem pro výklad pojmu stálá provozovna je daňová smlouva, která je rozhodující pro výklady poskytované OECD, ale i pro belgický výklad. Belgické vnitřní daňové právo se opírá o pojem belgická provozovna, což je zdanění zahraničních firem v Belgii. Základním předpokladem pro belgickou provozovnu je právo na vybrání belgické daně ať už na základě daňových smluv, nebo ne. Definice belgické provozovny dle belgického zákona o dani z příjmu je širší než definice stálé provozovny dle daňových smluv OECD. Rozdíly oproti stálé provozovně jsou následující: Pojem belgická provozovna se vztahuje pouze na provozovny, které zřídí nerezidenti v Belgii. Zahraniční zařízení belgických společností tato definice nepokrývá. Dále zahrnuje více případů, kdy se jedná o provozovnu, tj. agentura, sklad a inventář. Lhůta u staveníšť a instalačních projektů je zkrácená z obvyklých 12 měsíců nepřetržitého trvání na 30 dnů. O belgickou provozovnu půjde i v případě, kdy provozovna vznikne za účelem přípravných nebo pomocných činností. Za závislého zástupce je považován ten, který nemá právo uzavírat smlouvy jménem společnosti. Společník v tzv. osobní společnosti, ať už belgické, nebo zahraniční s přítomností v Belgii, je považován za belgickou provozovnu. Dále obsahuje některé výjimky belgických provozoven. Provozovně, jež splňuje definici belgické provozovny, ale nikoli stálé provozovny mohou vzniknout některé administrativní povinnosti dle zákona o daních z příjmů, např. zajištění daně ze mzdy.

V belgickém výkladu článku 5 jsou uvedeny jak odlišnosti, tak i rozhodnutí soudu, které podporuje výklad OECD. Výklad OECD je uveden v kapitole 2.1. článek 5 odst. 1 modelové smlouvy OECD uvádí tři kumulativní podmínky.

#### **A) Místo podnikání**

Belgický výklad místa podnikání je podobný jako výklad v komentáři OECD.

Toto potvrzují i následující rozhodnutí soudu:

- Francouzským daňovým poplatníkům vznikla stálá provozovna z titulu místa výkonu činnosti na základě pravidelné přítomnosti na několik veletrzích v Belgii.<sup>4</sup>
- Německé dopravní společnosti vznikla stálá provozovna na základě zaměstnání 5 lidí na plný úvazek v kanceláři, kterou poskytla s neurčitou povahou trvalosti svému klientu v Belgii.<sup>5</sup>
- Stálá provozovna nevznikla dle čl. 5(1) německé společnosti, která poskytuje servisní služby a měla stavební kabinu umístěnou na cizím staveništi. Kabina byla používána pouze pro účely skladování. Přestože společnost poskytovala určité údržbářské a montážní práce po více než devět měsíců.<sup>6</sup>

#### **B) Stálost místa podnikání**

Stálost místa podnikání obsahuje dvě složky, zeměpisnou a časovou. Geografická složka je v Belgii prakticky omezována na stavební nebo konstrukční práce a na umělce. U stálé provozovny poskytující služby je vymezení pevného místa méně relevantní. Příkladem může být rozhodnutí belgické Komise, kdy došlo ke konstatování, že nizozemský rezident, který organizoval a koordinoval kurzy psaní na stroji ve 12 lekcích po dvou hodinách v belgické škole, nebo na jiném pronajatém místě, je považován za stálou provozovnu.<sup>7</sup> V tomto případě pro stanovení statutu stálé provozovny nebylo překážkou ani změna místa výkonu činnosti. U časového testu nemá Belgie v drtivé většině daňových smluv stanovenou minimální dobu trvání. A ani belgické daňové orgány a soudy nestanovují žádná vodítka pro určení minimální délky časového testu, proto se používá období blížící se 12 měsícům. Belgický ministr financí uvedl ve vyjádření na tuto otázku, že minimální lhůta 6 měsíců uvedená v komentáři modelové smlouvy OECD je pouze informativní a vyhodnocení,

<sup>4</sup> Brussels October 30, 1998, *AFT* 1999, 218; see also Tribunal of Ghent May 15, 2008, *Fisc.Koer.* 2008, 560.

<sup>5</sup> Brussels June 30, 1994, *AFT* 1995, p. 102.

<sup>6</sup> Brussels March 24, 1987, *FJF* No. 88/134.

<sup>7</sup> Ruling Commission Decision, no. 500.274, April 27, 2006.

zda jde o stálou provozovnu závisí na povaze činnosti.<sup>8</sup> V případě neexistence jednoznačného pravidla časového testu se uplatňuje zásada případ od případu. Například odvolací soud v Antverpách rozhodl, že restaurace otevřená v Nizozemsku po dobu sedmi měsíců na veletrhu je stálou provozovnou, bez uvážení na prodloužení časového testu.<sup>9</sup> V případě francouzských rezidentů, kteří obchodovali na různých trzích v Belgii<sup>10</sup>, použil soud časový test z daňové smlouvy s Francií uvedenou v čl. 4 odst. 4 a stanovil tak, že doba nezbytná pro tento druh činnosti je 30 dnů za kalendářní rok. Přičemž nebylo nutné, aby na každém z míst strávil poplatník 30 dní, aby došlo ke vzniku stálé provozovny.

### **C) Vykonávání činnosti prostřednictvím místa**

Dle rozsudku belgického Nejvyššího soudu vzniká belgická provozovna realitní společnosti pronajímající nemovitosti i bez udržování stálého místa podnikání v Belgii. Protože hlavní obchodní činnost spočívá v získávání, využívání, řízení a správě nemovitostí. V takových případech má stát vždy právo vybrat daň z příjmů bez ohledu na to, zda vzniká stálá provozovna nebo ne. Existence stálé provozovny je relevantní pouze v některých případech pro rozdělení nákladů na hlavní správu podniku k pronájmu.

## **3.2 Česká republika**

Dobré investiční podmínky v České republice jsou zajištěny stabilním politickým a ekonomickým prostředím, nulovou diskriminací, ochranou investic, ochranou majetkových práv a repatriací zisku. Stabilní ekonomické prostředí podporuje účast v mezinárodních organizacích, jako jsou EU, OECD, NATO, WTO a další. Ochranu investic poskytují do jisté míry i dvoustranné mezinárodní smlouvy, které má ČR uzavřeny. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění má ČR uzavřeny ze 77 zeměmi. Převod zisků z dceřiné společnosti na zahraniční mateřskou společnost je v ČR omezena pouze tvorbou rezervního fondu a platbou srážkové daně.

### **3.2.1 Základní charakteristika země**

Česká republika je parlamentní republika, kde výkonnou mocí je prezident a vláda. Současným prezidentem je Václav Klaus. Dvoukomorový parlament se skládá z Poslanecké

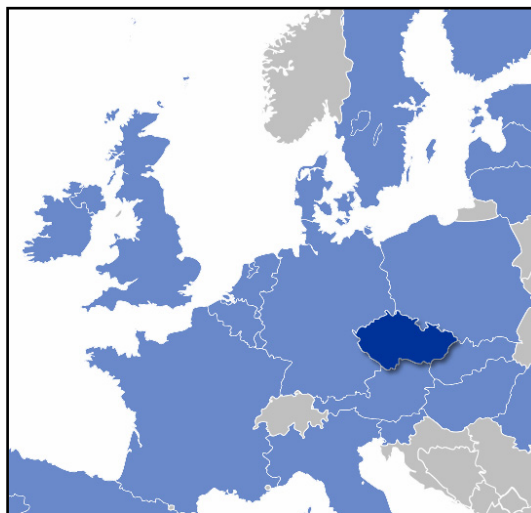
<sup>8</sup> Parliamentary question, no. 13.329, November 29, 2006.

<sup>9</sup> Antwerp, February 6, 2001, *Fiscoloog (I.)* 2001, no. 208, p. 7 – The Court unfortunately only refers to actual taxation in The Netherlands.

<sup>10</sup> Brussels October 30, 1998, *AFT* 1999, p. 218; Tribunal of Ghent May 15, 2008, *Fisc.Koer.* 2008, p. 560.

sněmovny s 200 poslanci a Senátu, který tvoří 81 senátorů. Stát je rozdělen na 14 samosprávných krajů. ČR vstoupila do EU 1. května 2004.

<b>Úřední název:</b>	Česká republika
<b>Hlavní město:</b>	Praha
<b>Počet obyvatel:</b>	10,5 mil.
<b>Rozloha:</b>	78 864 km <sup>2</sup>
<b>Měna:</b>	Koruna česká (CZK)
<b>HDP na obyvatele:</b>	13 100 €
<b>Inflace:</b>	1,2%
<b>Nezaměstnanost:</b>	7,5%



### 3.2.2 Daňový systém

Firemní zisky podléhají upravenému klasickému systému zdanění. Kdy je zisk zdaněn poprvé na úrovni společnosti a podruhé na úrovni akcionáře jako podíl na zisku. Dividendy a podíly na zisku jsou zdaněny srážkovou daní. Vnitrostátní dvojí zdanění není nijak redukováno.

**Osoby povinné k dani** jsou vymezeny v českém zákoně o dani z příjmů<sup>11</sup> negativně: „Poplatníky daně z příjmů jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami“. Dále jsou dle tohoto zákona považovány za právnické osoby i organizační složky státu. Výše uvedení poplatníci budou v ČR zdaňovat své celosvětové příjmy, pokud mají v ČR své sídlo nebo místo svého vedení. V případě, že sídlo poplatníka je mimo území ČR, tj. jde o nerezidenta, budou zdaňovány jen příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR.

**Základ daně** je rozdíl mezi zdanitelnými příjmy a výdaji, který vychází z výsledku hospodaření. Výsledek hospodaření je dále upraven o položky, které zvyšují nebo snižují výsledek hospodaření na upravený základ daně. Upravený základ daně může být dále snížen o nezdanitelné části základu daně jako např. ztráta z minulých let nebo dary. K těmto úpravám dochází v přiznání k dani z příjmů právnických osob. Ze základu daně se vypočte pomocí sazby daně daň, která se snižuje o slevy na dani. Výsledek hospodaření je zjištěn z účetnictví, které je povinným finančním vykazováním a řídí se účetními standardy a zvláštním předpisem.<sup>12</sup> V případě, že právnická osoba vykazuje podle IFRS musí být upraven výsledek hospodaření tak, aby vyhovoval českým účetním standardům. Do základu

<sup>11</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

<sup>12</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

daně se nezahrnují příjmy, jež nejsou předmětem daně, osvobozené příjmy a příjmy zahrnuté do samostatného základu daně. Příjmy zahrnuté do samostatného základu daně podléhají zdanění srážkou a jedná se například o tuzemské dividendy.

**Daňově neuznatelné náklady** jsou taxativně vyjmenovány v § 25 ZDP z příjmů, kde jsou i blíže charakterizovány. O nedaňový náklad se jedná v následujících případech:

- výdaje na pořízení hmotného a nehmotného majetku;
- vyplácené podíly na zisku;
- penále, úroky z prodlení a pokuty;<sup>13</sup>
- náklady vynaložené na příjmy, které nejsou předmětem daně, na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně a náklady vynaložené na příjmy vyňaté podle mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, převyšující tyto příjmy;
- výdaje nad limity stanovené tímto zákonem nebo zvláštními předpisy;
- manka a škody přesahující náhrady mimo případy, kdy škoda vznikla v důsledku živelných pohrom nebo škody způsobené neznámým pachatelem;
- technické zhodnocení § 33 ZDP;
- daň dědickou, darovací, daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob, obdobné daně zaplacené v zahraničí a odloženou daň podle zvláštního právního předpisu s výjimkou daně z nemovitostí;
- výdaje na reprezentaci, kterými jsou zejména výdaje na pohoštění, občerstvení a dary. Za dar se nepovažuje reklamní nebo propagační předmět, který je opatřen obchodní firmou nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby, jehož hodnota bez daně z přidané hodnoty nepřesahuje 500 Kč a který není, s výjimkou tichého vína, předmětem spotřební daně;
- úroky z úvěrů a půjček související s finančními náklady, které nesplňují pravidla nízké kapitalizace.

**Daňově uznatelné náklady** jsou náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Náklady lze uplatnit pouze jednou. Výše nákladu je určena na základě nákladů prokázané poplatníkem, ZDP a zvláštními předpisy (např. zákoník práce). Za daňově uznatelné náklady se považují také:

---

<sup>13</sup> § 25 odst. 1 písm. f) Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů



- odpisy hmotného a nehmotného majetku;
- sociální a zdravotní pojistné odváděné zaměstnavatelem za zaměstnance, pokud je zapláceno;
- daň z převodu nemovitostí, i když je zaplácena ručitelem za původního vlastníka. Daň z nemovitostí rovněž zaplácená. Daň z příjmů zaplácená v zahraničí z příjmů, které se zahrnují do základu daně. Tato daň bude nákladem pouze ve výši nezapočtené na daňovou povinnost v tuzemsku u poplatníků zdaňujících své celosvětové příjmy v ČR;
- rezervy a opravné položky, které jsou tvořeny pro daňové účely dle zvláštního zákona;<sup>14</sup>
- škody vzniklé v důsledku živelných pohrom nebo škody způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem;
- náhrady cestovních výdajů do výše stanovené zvláštním právním předpisem;
- smluvní pokuty, úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů, jen pokud byly zapláceny, a dále úroky z půjček a úroky z úvěrů v případě pokud byly zapláceny.

Odpisy lze uplatnit u dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku (obr. 3.2). Majetek odepisuje vlastník. Odepisovaným hmotným majetkem jsou samostatné movité věci s cenou nad 40 000 Kč s použitelností nad 1 rok, budovy, domy a byty nebo nebytové prostory vymezené jako jednotky zvláštním předpisem. Dále pak stavby s výjimkou, pěstelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, dospělá zvířata a jejich skupiny se vstupní cenou nad 40 000 Kč. Majetkem vyloučeným z odpisování jsou například umělecká díla, movitá kulturní památka, bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, pokud náklady související s jeho pořízením nepřevýší 40 000 Kč. U odepisování hmotného majetku poplatník postupuje následujícím způsobem: V prvním roce odpisování poplatník nejprve zatřídí majetek do odpisových skupin uvedených v příloze č. 1 ZDP. Pro každou odpisovou skupinu je stanovena minimální doba odepisování (tab. 3.3). Následně pak zvolí způsob odpisování, a to buď rovnoměrně, nebo zrychleně.

<sup>14</sup> Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

**Tab. 3.3 Minimální doba odpisování dle odpisových skupin**

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Rovnoměrný odpis se vypočítá ze vstupní ceny majetku, a to tak, že se vstupní cena vydělí stem a vynásobí sazbou daně (3.1). Roční odpisové sazby jsou určeny pro každou odpisovou skupinu zvlášť. Přehledové tabulky s odpisovými sazbami jsou v příloze 3.

$$\text{Lineární odpis} = \frac{VC}{100} \times \text{sazba}, \quad (3.1)$$

kde:

VC - vstupní cena

U zrychleného odepisování jsou stanoveny koeficienty, které se využijí pro výpočet odpisů. V prvním roce, kdy je majetek odepisován se použije vzorec 3.2, kdy se vstupní cena dělí koeficientem pro první rok odepisování. V následujících letech pak se využívá vzorec 3.3. Kde k je koeficient stanovený zákonem pro jednotlivé skupiny. Přehledová tabulka je uvedena v příloze 4.

$$\text{Zrychlený odpis v 1. roce} = \frac{VC}{k} \quad (3.2)$$

$$\text{Zrychlený odpis v dalších letech} = \frac{ZC \times 2}{k - n} \quad (3.3)$$

kde:

k – koeficient

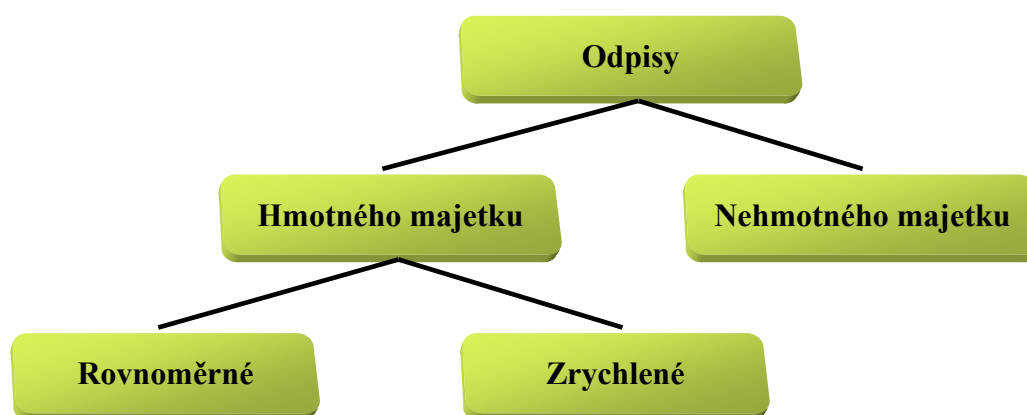
n – počet již odepsaných let

ZC – zůstatková cena

U majetku jehož poplatník je prvním vlastníkem, lze v prvním roce zvýšit odpis až o 20 % v závislosti na druhu majetku (viz. příloha 3). Vypočtené odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Poplatník se může rozhodnout, zda odpis v daném roce uplatní či nikoli. Po přerušení odpisování v něm musí poplatník pokračovat jako by k přerušení vůbec nedošlo.

Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku lze uplatnit na zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek. Doba použitelnosti tohoto majetku musí být delší než jeden rok. Pokud má poplatník právo na užívání dlouhodobého nehmotného majetku na dobu určitou, pak se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou. V ostatních případech se nehmotný majetek bude odepisovat rovnoměrně bez přerušení. Audiovizuální dílo 18 měsíců, software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 36 měsíců, zřizovací výdaje 60 měsíců a ostatní nehmotný majetek 72 měsíců.

**Obr. 3.2. Struktura daňových odpisů v ČR**



Rezervy lze tvořit pouze na předepsané účely ve zvláštním právním předpise.<sup>15</sup> Jednou z nejběžnějších rezerv je rezerva na opravu hmotného majetku. Tato rezerva může být tvořena pouze u majetku, jehož doba odpisování je 5 a více let. Minimální doba trvání jsou dva roky a maximální je určena pro jednotlivé odpisové skupiny (tab. 3.4). Finanční prostředky ve výši tvorby rezervy musí být deponovány na samostatném účtu určeném pro tento účel.

**Tab. 3.4 Maximální doba tvorby rezerv u jednotlivých odpisových skupin**

Odpisová skupina	Maximální doba tvorby rezerv
2.	3 zdaňovací období
3.	6 zdaňovacích období
4.	8 zdaňovacích období
5. a 6.	10 zdaňovacích období

<sup>15</sup> Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

Dary jsou položkou snižující základ daně, kterou lze odečíst od základu daně, pokud splňuje zákonem stanovené podmínky, především účel na který byly poskytnuty. Minimálně lze odečíst 2 000 Kč, maximálně však 5 % ze základu daně sníženého o ztrátu.

**Kapitálové zisky** jsou zdaňovány obvykle v obecném základu daně spolu s příjmy z běžné činnosti. Rezidenti a stálé provozovny jsou osvobozeny od zdanění příjmů z prodeje podílu v tuzemských společnostech, pokud v okamžiku realizace zisku splňují podmínky pro osvobození i dividendy plynoucí z těchto akcií. Osvobození se nevztahuje na případy, kdy společnost, jejíž akcie jsou prodávány, je v likvidaci.

**Dividendy** podléhají 15% srážkové dani v samostatném základu daně. V případě, že jsou dividendy vyplaceny mateřské společnosti, je tento příjem osvobozen od daně za předpokladu, že společnost drží alespoň 10% podíl na kapitálu a drží jej nepřetržitě minimálně 12 měsíců. Podmínka 12 měsíců může být splněna i následně. Mateřská a dceřiná společnost musí mít právní formu buď akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným nebo družstva.

**Daňové pobídky** jsou formou slev na dani. Jednou z možností jsou investice do výrobního průmyslu, kdy 60 % z investice musí být na nákup strojů, které splňují požadavky na ochranu životního prostředí. Minimální výše investice musí být 100 milionů Kč. Společnost, jejíž investice splní všechny podmínky, získá slevu na dani ve výši její daňové povinnosti po dobu 5 let. Této daňové pobídce mohou využít jak nově založené, tak i stávající společnosti. Další možností je zaměstnání zdravotně postižených, kdy na základě přepočteného počtu těchto zaměstnanců si poplatník může uplatnit slevu ve výši 18 000 Kč nebo 60 000 Kč v závislosti na stupni postižení zaměstnanců.

**Ztrátu z minulých let**, která byla vyměřena na základě daňového přiznání v předchozích letech lze odečíst od základu daně. Ztrátu lze odečíst nejdéle v 5 bezprostředně následujících obdobích. Déle je ztráta nepřevoditelná.

**Sazba daně** je ve výši 19 % pro právnické osoby. Investiční fondy, podílové fondy, penzijní fondy a zahraniční fondy kolektivního investování podléhají 5% dani z příjmů právnických osob. Sazba daně se aplikuje na upravený základ daně, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů. Srážková daň se vztahuje na samostatný základ daně, který je zdaněn 15% sazbou.

## Správa daní

Zdaňovacím obdobím je buď kalendářní rok, nebo hospodářský rok. Hospodářský rok je období 12 měsíců, které začíná prvním dnem jiného měsíce než je leden. Termín podání daňového přiznání je do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Pokud má poplatník povinnost auditu účetní závěrky, nebo má daňového poradce, je tato lhůta prodloužena na 6 měsíců. Daň musí být uhrazena do konce lhůty pro podání daňového přiznání. Povinnost placení záloh mají poplatníci, u nichž jejich poslední známá daňová povinnost přesáhla 30 000 Kč. Výše zálohy se vypočte z poslední známé daňové povinnosti dle tabulky 3.5. Zálohy se platí v průběhu zdaňovacího období.

**Tab. 3.5 Zálohy na daň z příjmů**

Poslední známá daňová povinnost v Kč	Výše zálohy	Placení záloh
0 – 30 000	-	-
30 000 – 150 000	40%	pololetní
150 000 a více	25%	čtvrtletní

Daňový poplatník má možnost si požádat o závazné posouzení příslušného správce daně, pokud má pochybnost o uznatelnosti některého z výdajů. Vyjádření správce daně je pak účinné při daňové kontrole. Závazné posouzení lze žádat např. na posouzení, zda se jedná o technické zhodnocení na majetku anebo posouzení cen sjednaných mezi spojenými osobami. V případě, že poplatník neplní své povinnosti, může mu být uložena sankce. Od 1. 1. 2011 jsou sankce stanoveny v následující výši: Pokuta je sankce za nesplnění povinností nepeněžité povahy a může dosahovat až výše 500 000 Kč. Penále a úrok z prodlení jsou sankce za nesplnění povinnosti peněžité povahy. Výše penále je určena z částky doměřené daně ve výši 20 % u zvýšení daně nebo snížení daňového odpočtu a 1 %, je-li snižována daňová ztráta. Roční výše úroku z prodlení je repo sazba stanovená ČNB pro první den příslušného kalendářního pololetí zvýšená o 14 %.

### 3.2.3 Stála provozovna

Obchodní zákoník<sup>16</sup> uvádí, že zahraniční osoby mohou podnikat na území ČR za stejných podmínek a ve stejném rozsahu jako tuzemské osoby. Z tohoto můžeme usoudit, že na zahraniční osoby se vztahují jak stejná práva, tak i stejné povinnosti vyplývající

<sup>16</sup> Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník

z tuzemského zákona. Nerezidenti zdaňují v ČR pouze příjmy plynoucí ze zdrojů v ČR, k nim patří mimo jiné i příjmy ze stálé provozovny. Tyto subjekty zdaňují na základě stejných pravidel jako rezidenti ČR. V případě zdanění zahraničních osob je prvořadě určit zemi, kde je tento poplatník rezidentní. Pokud se jedná o stát, s nímž má ČR uzavřenu daňovou smlouvu, bude primárním právním předpisem pro zdanění tato smlouva. V druhém případě bude zdaněn na základě českého zákona<sup>17</sup>.

Pro posouzení vzniku stálé provozovny je důležité určit rezidentství společnosti, jíž stálá provozovna vzniká. Následně pak vyplyne, která z definic bude určující pro vznik stálé provozovny. Definice PE dle ZDP je: „místo k výkonu činností poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 na území České republiky, např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje (odbytiště) a staveniště.“ Definice PE dle daňových smluv je uvedena v kapitole 2.1. Ač je v zákoně jasně stanoveno, že mezinárodní smlouvy mají přednost před vnitrostátní legislativou, dochází v praxi k situacím, kdy je chybně uplatněna definice PE z českého práva i na residenta smluvního státu. Jednalo se o případy, kdy měla vzniknout stálá provozovna z titulu poskytování služeb. Jelikož tento typ nebyl dojednán v daňové smlouvě vztahující se k daňovému subjektu. Vznikla hypotéza, že v takovém případě má být použita definice PE z české legislativy. Městský soud v Praze v dubnu 2005, čj. 10 Ca 39/2004-97 tuto hypotézu zamítl a odůvodnil své rozhodnutí tím, že pokud je v daňové smlouvě stanovena definice PE tak není důvod aplikovat na daný případ definici vnitrostátního zákona. V jednotlivých smlouvách mohou být dojednány podmínky, které se liší od vzorové daňové smlouvy OECD. Příkladem může být tzv. „službová stálá provozovna“, která se vyskytuje pouze v komentáři k modelové smlouvě OECD až od roku 2008, ale v samotné smlouvě není. Tento typ stálé provozovny není ve starších smlouvách vůbec sjednán.

### 3.3 Irsko

Je považováno za jeden z daňových rájů v Evropě díky nízké dani z příjmů právnických osob a jednoduchému daňovému systému. Tato daňová pobídka přilákala do Irska některé americké nadnárodní společnosti jako jsou Apple, Dell, Microsoft a další, díky nimž Irsko dokázalo využít silného hospodářského rozvoje USA v 90. letech 20. století a stát na patnáct let nejrychleji rostoucí ekonomikou západní Evropy a vysloužilo si označení

---

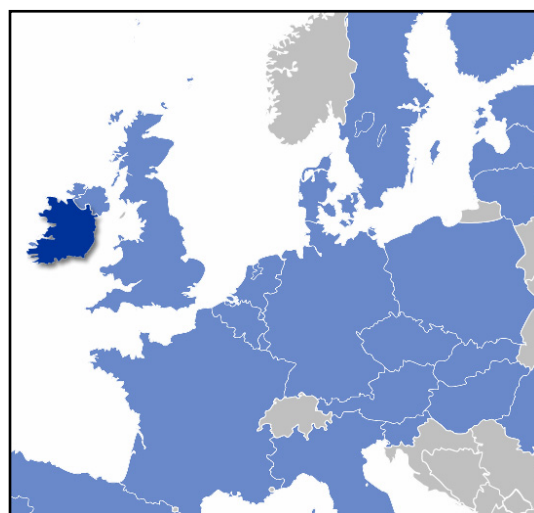
<sup>17</sup> §22 a §36 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

keltského tygra. Současná světová ekonomická krize měla na Irsko značný dopad právě kvůli velké ekonomické provázanosti s USA, kde krize začala.

### 3.3.1 Základní charakteristika země

Státní zřízení Irska je parlamentní republika. V jejím čele stojí prezident, který je volen přímou volbou na dobu 7 let. V současné době tuto funkci vykonává Mary Patricia McAleese. Moc výkonnou má v rukou vláda, která je tvořena předsedou vlády, místopředsedy vlády a ministry. Zákonodárnou moc zastává parlament tvořený dvěma komorami. Sněmovnou poslanců a Senátem. Poslanci jsou voleni ve všeobecných volbách. Část senátorů je jmenována předsedou vlády a volena na vybraných univerzitách. Druhou větší část senátorů zvolí sbor volitelů, který je tvořen jednak poslanci sněmovny, odstupujícími senátory, ale také členy okresních zastupitelstev.

<b>Úřední název:</b>	Republika Irsko
<b>Hlavní město:</b>	Dublin
<b>Počet obyvatel:</b>	4,4 mil.
<b>Rozloha:</b>	70 282 km <sup>2</sup>
<b>Měna:</b>	Euro (EUR/€)
<b>HDP na obyvatele:</b>	35 700 €
<b>Inflace:</b>	- 2%
<b>Nezaměstnanost:</b>	13,5%



### 3.3.2 Daňový systém

Irsko přešlo na klasický systém dvojího zdanění korporačních zisků až v dubnu 1999, kdy upustilo od zálohového zdanění právnických osob a souvztažného uznávání daně z dividend. Nadále však zůstaly výnosy z investic osvobozeny od daně z příjmů.

**Poplatníky daně z příjmů právnických osob** jsou, mimo společností založených podle irského zákona o společnostech, také veřejné akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným. Dále se za subjekty daně z příjmů právnických osob považují neregistrované sdružení, stavební spořitelny, veřejně prospěšné společnosti a také stálé provozovny nerezidentních společností. Veřejné obchodní společnosti jsou považovány za transparentní entitu po účely zdanění a společníci jsou zdaněni podle podílu na upraveném zisku. Obecné pravidlo pro určení rezidence společností je místo založení společnosti. Toto pravidlo se

nevztahuje na společnosti, které byly sice založeny v Irsku, ale jsou spojené nebo podléhají přímo či nepřímo kontrole osob s bydlištěm v EU nebo ve smluvním státě. Za spojené osoby se považují společnosti, které mají alespoň 50% podíl na jiné společnosti.

**Základem daně** rezidentních společností jsou celosvětové příjmy snížené o veškeré náklady, které jsou zcela a výhradně pro účely podnikání s určitými výjimkami a po odečtení poplatků z příjmů. Společnost si může zvolit, zda bude vykazovat dle národních účetních standardů, nebo IFRS. Účetní hospodářský výsledek je dále upravován na základ daně. Daň je vyměřena na základě systému, kdy jsou veškeré příjmy společnosti rozděleny do kategorií tzv. schedules a podkategorií tzv. cases podle povahy zdroje příjmů.

Schedule C        zisky z úroků a dividend kromě státních výnosů, pokud jsou splatné v Irsku;

Schedule D

Case I.            příjmy z podnikání;

Case II.           příjmy z výkonu povolání;

Case III.           nezdaněné úroky a příjmy ze zahraničí;

Case IV.           ostatní zdanitelné příjmy a zisky, které nespádají do jiné kategorie;

Case V.           příjmy z nájmu nemovitostí nacházejících se v Irsku;

Schedule F        podíly na zisku od tuzemských společností.

Každá kategorie se řídí různými pravidly pro zachycení a výpočet zdanitelného příjmu. Ztráty nemohou být automaticky kompenzovány příjmy z jiných kategorií. Účetní hospodářské výsledky za jednotlivé schedule jsou upravovány na základy daně, zejména o neuznatelné a uznatelné náklady. Na výsledný základ daně se pak uplatní základní sazba daně.

**Příjmy osvobozené od daně** jsou dividendy vyplacené mezi rezidenty Irska, pokud splňují zákonem stanovené podmínky stejné jako u prodeje. Dále pak příjmy z patentů, pokud výzkumné práce na nich probíhaly v Irsku nebo v zemích EHP. Od 1. ledna 2008 je toto osvobození omezeno na 5 milionů Euro ročně.

**Daňově neuznatelné náklady** jsou obecně výdaje na reprezentaci a dary s výjimkou darů poskytnutých zákonem stanoveným subjektům, které jsou uznatelné do výše 10 % z celkových zdanitelných příjmů. Dividendy vyplacené společnostmi rovněž nejsou daňově uznatelným nákladem stejně jako úroky z prodlení ze zaplacení daně.

**Daňově uznatelné náklady** jsou obecně náklady vynaložené zcela a výhradně pro účely podnikání. Náklady se musí vztahovat k příjmům, které jsou z podnikání. V opačném



případě jsou daňově neuznatelné. Kapitálové výdaje jsou považovány za uznatelné, pokud je výslovně povolují právní předpisy. Další náklady, které jsou daňově uznatelné, i když nesplňují základní podmínku, jsou:

- náklady na registraci patentu, ochranné známky;
- zřizovací výdaje, které vznikly v období 3 let před založením společnosti, jsou uznatelné v prvním roce podnikání;
- výdaje na vědecký výzkum, ať už prováděný samotnou společností, nebo prostřednictvím organizací, které provádějí výzkum schválený ministrem financí, nebo prostřednictvím irské univerzity.

Odpisy se v Irsku vztahují u hmotného majetku na průmyslové budovy, stroje a zařízení a u nehmotného majetku na patentová práva a některé investiční výdaje na vědecký výzkum. Sazby lineárního odpisování u vybraných aktiv jsou:

- 4% u průmyslových staveb;
- 15% u zemědělských staveb, v sedmém roce snižena na 10%;
- 4% u hotelů a prázdninových táborů;
- 10% na stavby pro intenzivní produkci živého dobytka;
- 20% u motorových vozidel sloužících k přepravě zboží a osob;
- 15% u stojů, zařízení a osobních vozidel;
- 20% na rybářské lodě, v prvním roce se sazbou 50%.

Vozidla používaná k podnikání se odepisují do částky 24 000 € za jedno vozidlo. Výdaje na vědecký výzkum mohou být plně odepsány v roce vzniku. Patentová práva se odepisují rovnoměrně po dobu životnosti, nejvýše však 17 let. Goodwill nelze odepisovat. Pro ostatní nehmotný majetek jako jsou software, ochranná známka, autorské práva, licence atd., je stanovena odpisová sazba 12,5 %

Rezervy jsou neuznatelné, pokud jsou tvořeny před rozvržením zisku, např. rezerva na odloženou daň a rezerva na budoucí dividendy.

**Kapitálové zisky** jsou zahrnuty do schedule kapitálových zisků a zdaněny sazbou daně ve výši 25%. Zisky z nakládání s pozemky, na které bylo vydáno stavební povolení, nebo se staly zónou pro rozvoj bydlení (dále jen pozemky pro rozvoj bydlení), jsou zdaněny samostatně a ztráty z nich jsou účelově odděleny od ostatních kapitálových ztrát. Zisky z prodeje kapitálové účasti jsou osvobozeny od daně z příjmů právnických osob, jestliže splňují zákonem stanovené podmínky:

- zisky musí plynout rezidentu Irska z podílu ve společnosti se sídlem v Irsku nebo jiném členském státě EU, popřípadě ve státě, s nímž má Irsko uzavřenu daňovou smlouvu;
- společnost musí vlastnit alespoň 5% podíl na základním kapitálu, který má v držení po dobu 12 měsíců nepřetržitě v období 2 let před prodejem.

**Daňovou pobídkou** pro rezidentní společnosti, ale i nerezidentní společnosti, které mají v Irsku pobočky, je snížená sazba ve výši 10 %. Tato daňová pobídka se vztahuje na příjmy ze zpracovatelského průmyslu. Toto odvětví zahrnuje širokou škálu aktivit. Např.: filmová produkce, opravy a údržby letadel, opravy lodí, výroba novin a některé počítačové služby. Tato pobídka však platila pouze do konce roku 2010.

**Daňové ztráty** jsou vykazovány za každou kategorii zvlášť. Ztráty lze převádět za zákonem stanovených podmínek jak do následujících let, tak i do předchozích let, ale také kompenzovat se zisky z ostatních kategorií v roce kdy vznikly. Ztráty z obchodního příjmů podléhající dani ve výši 12,5 % mohou být započteny pouze vůči stejné kategorii příjmů. V následujících období však mohou být uplatněny vůči celkovému zdanitelnému příjmu. Zatímco ztráta z obchodního příjmu, který podléhá 25% sazbě dani, může být kompenzována vůči jakékoli kategorii příjmů v období vzniku. Nevyužitá ztráta může být uplatněna vůči ostatním zdanitelným příjmům v následujících letech tak dlouho, dokud společnost vykonává stejnou činnost. Ztráty ze zahraničí a z ostatních příjmů lze započíst pouze vůči příjmům stejné kategorie. Na základě žádosti podané subjektem, může být ztráta započtena i za předešlá účetní období. Tato žádost musí být podána nejpozději do dvou let od konce účetního období, ve kterém došlo ke ztrátě. Ztrátu lze uplatnit až za tři bezprostředně předcházející roky. Její uplatnění může vést k vrácení daně.

Kapitálové ztráty lze uplatnit pouze vůči kapitálovým ztrátám, s výjimkou kapitálových ztrát z pozemků pro rozvoj bydlení. Ale ztráty z pozemků pro rozvoj bydlení mohou být převedeny do dalších období a uplatněny vůči stejné kategorii.

**Sazba daně** z příjmů je standardní ve výši 12,5 %. Na některé příjmy se ovšem použije zvýšená sazba daně, jedná se zejména o nezdaněné úroky a příjmy ze zahraničí, příjmy z pronájmu nemovitostí a výnosy z těžební činnosti, ropných aktivit a obchodování s pozemky. Srážková daň se aplikuje na vyplácené dividendy, úroky a licence ve výši 20 %, pokud tyto nejsou osvobozeny.

## **Správa daně**

Daňový rok korporací začíná 1. ledna a končí 31. prosince. Daňové přiznání však společnost sestavuje za účetní období. Na základě daňového roku je především určena sazba daně. Účetní období začíná dnem, kdy se společnost stává rezidentem pro daňové účely v Irsku nebo získává první zdroj příjmů. Období končí po uplynutí 12 kalendářních měsíců. Daňové přiznání musí být podáno do 9 měsíců po konci účetního období, za které je podáváno. Za pozdní podání daňového přiznání je stanoveno penále. Pokud je prodlení kratší než 2 měsíce penále činí 5 % daně, maximálně však 12 695 €. Při prodlení delším než 2 měsíce je penále 10 % daně, maximálně však 63 485 €. Zálohy na daň z příjmu jsou placeny ve dvou splátkách vždy do 21. dne šestého a jedenáctého měsíce účetního období. První splátka je ve výši 50 % z poslední známé povinnosti, případně 45 % z daňové povinnosti připadající na běžný rok. Druhou splátkou pak poplatník dorovná zálohu do výše 90 % z daňové povinnosti běžného roku. Daňová povinnost musí být vyrovnána do data pro podání daňového přiznání.

Lhůta pro vyměření daně jsou 4 roky od konce účetního období. Může být však prodloužena v případě, že dojde k zatajení informací nebo k podvodu ze strany poplatníka. Lhůta 4 let platí i pro vrácení přeplatku.

### **3.3.3 Stála provozovna**

Příjmy stálé provozovny budou zdaněny podobně jako u irského rezidenta daní z příjmů právnických osob. Daňovou povinnost v Irsku ve většině případů určují smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Irsko má uzavřeno 62 daňových smluv z toho je pouze 54 účinných. Společnost, již vznikla v Irsku stálá provozovna, může uplatnit i výdaje na hlavní správu společnosti, které se dají přímo přiřadit k činnosti PE. Převedení zisku PE nepodléhá zdanění srážkovou daní. V daňovém manuálu lze najít podrobnější informace týkající se zdanění a propojení mezi definicí stálé provozovny a pobočky nebo obchodního zastoupení. Za zdanitelné zisky nerezidentních společností dosahované prostřednictvím stálé provozovny jsou považovány obchodní příjmy plynoucí přímo či nepřímo prostřednictvím pobočky nebo obchodního zastupování, dále pak veškeré výnosy z majetku nebo práva na jeho užívání nebo držení, např. příjmy z patentů. A pak zde přináleží i zisky vygenerované pobočkou nebo obchodním zastoupením.

Stálá provozovna je v irské legislativě definována pod pojmem pobočka nebo obchodní zastoupení. Za pobočku nebo zastoupení se považuje jakýkoli obchodní zástupce,

kancelář, nucená správa, pobočka nebo řízení. Velký význam je v Irsku přikládán soudním rozhodnutím, na základě kterých je tvořeno právo. To je dáno anglosaským precedenčním právním systémem. Jeden z precedentů vztahujících se ke stálé provozovně řeší případ, zda dojde ke zdanění na základě vzniku PE britské společnosti, která poskytuje pracovní síly k vybudování společnosti v Irsku. Soud v tomto případě, rozhodl, že není rozhodující, kde byla smlouva o činnosti podepsána, ale to kde je činnost vykonávána. Stálá provozovna tedy vznikla britské společnosti na základě staveniště. Další případ, kdy soud rozhodoval o vzniku PE na území Irska, se týkal nizozemské společnosti zabývající se výrobou oční optiky. Zástupce této společnosti realizoval každoroční návštěvy v Irsku za účelem prodeje těchto výrobků, přičemž každá návštěva trvala v průměru jeden měsíc. Před příjezdem do Irska vždy otiskl inzerci v novinách, kdy a kde bude k dispozici. Jednalo se převážně o oční kliniky nebo pronajatý hotelový pokoj. Soud rozhodl, že této společnosti nevznikla stálá provozovna, protože nebyla splněna podmínka trvalosti místa pro podnikání.

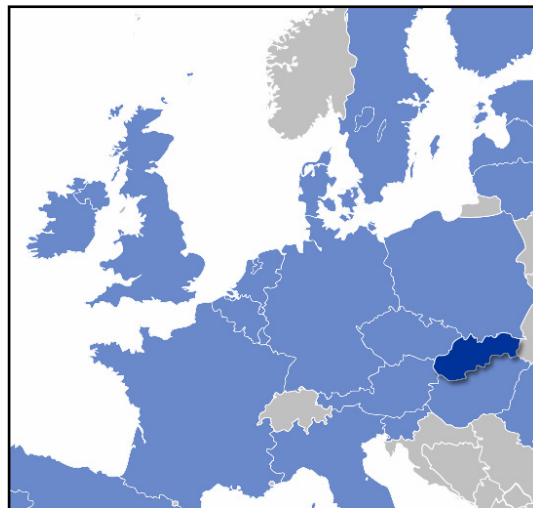
### **3.4 Slovenská Republika**

Investiční prostředí Slovenska je příznivé pro svou politickou a ekonomickou stabilitu a zjednodušování podnikatelského prostředí. K tomu přispívá poměrně nízká, 19% sazba daně právnických osob a postupná harmonizace s legislativou EU. Přijetí Eura v roce 2009 bylo dalším krokem vstříc investorům a přiblížení se Evropské unii. Slovenský daňový a politický systém má stejné základy jako český. I když oba systémy dělí 18 let samostatného vývoje a četné změny, jsou si stále velmi podobné.

#### **3.4.1 Základní charakteristika země**

Slovensko je parlamentní republikou s klasickým rozložením moci mezi zákonodárnou, výkonnou a soudní. Jednokomorový parlament zastupuje zákonodárnou moc a je tvořen 150 poslanci. Prezident je reprezentantem moci výkonné spolu s předsedou vlády. Současným prezidentem je Ivan Gašparovič. Předsedou vlády je Iveta Radičová. Slovensko se administrativně dělí na 8 krajů.

<b>Úřední název:</b>	Slovenská republika
<b>Hlavní město:</b>	Bratislava
<b>Počet obyvatel:</b>	5,4 mil.
<b>Rozloha:</b>	49 035 km <sup>2</sup>
<b>Měna:</b>	Euro (EUR/€)
<b>HDP na obyvatele:</b>	11 600 €
<b>Inflace:</b>	0,7%
<b>Nezaměstnanost:</b>	14,5%



### 3.4.2 Daňový systém

Slovensko přešlo 1. 1. 2004 na systém jediného zdanění. Zisky jsou tedy zdaněny pouze na úrovni společnosti, zatímco zisky vyplacené akcionářům a společníkům nejsou zdaněny vůbec a to jak u fyzických, tak i u právnických osob.

**Osoby povinné k dani** jsou akciové společnosti, společnosti s ručením omezením a družstva. Zvláštní režim mají veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti. Společníci veřejné obchodní společnosti zdaňují své příjmy na úrovni společníků. Stejně je tomu i u komplementářů komanditních společností, kteří také zdaňují svou část zisku na úrovni společníků, nikoli celé společnosti. Zatímco komanditisté zdaní svou část zisku na úrovni společnosti. Dalšími poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou ostatní rezidentní subjekty, které nejsou zapsány v obchodním rejstříku. Jedná se například o sdružení a nadace. Tito pak zdaňují v rozsahu vykonávané činnosti. Rezidentství právnických osob je určováno na základě sídla nebo místa skutečného vedení na Slovensku. Rezidentní společnosti na Slovensku zdaňují své celosvětové příjmy.

**Základ daně** je hospodářský výsledek zjištěný z podvojného účetnictví a dále upravený pro daňové účely. V případě, že společnost sestavuje účetní závěrku podle mezinárodních účetních standardů, musí výsledek hospodaření upravit tak, jako by byl vyčíslen v soustavě podvojného účetnictví. Základ daně je vyčíslen na základě následujícího postupu: Hospodářský výsledek se upraví o přičitatelné a odčitatelné položky. Přičitatelnými položkami jsou zejména daňově neuznatelné náklady a odečitatelnými jsou příjmy osvobozené nebo příjmy, jež nejsou předmětem daně. Od takto upraveného zdanitelného zisku lze odečíst daňovou ztrátu vykázanou v minulých letech a tím vznikne základ daně, na který se aplikuje sazba daně.

**Příjmy osvobozené od daně** jsou mimo jiné dividendy, členské příspěvky na profesní komory, politické strany, zájmová sdružení a příjmy. Dále pak příjmy související s náklady, které nejsou odčitatelné pro daňové účely.

**Daňově neuznatelné náklady** jsou:

- výdaje spojené s nezdanitelnými příjmy;
- pořizovací cena investičního majetku;
- pořizovací cena akcií a příspěvků do základního kapitálu společnosti;
- náklady na reprezentaci a osobní náklady, dividendy;
- pokuty a jiné sankce;
- daň z příjmů.

**Daňově uznatelné náklady** jsou obecně ty, jež splňují obecné pravidlo, že byly vynaloženy na pořízení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Zákon některé náklady limituje nebo je stanoví jako neuznatelné. Mezi uznatelné náklady patří:

- daňové odpisy a zůstatková cena prodaného majetku dříve odepisovaného;
- 80 % z celkových vynaložených nákladů na pohonné hmoty pro podnikatelské účely;
- sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance;
- výdaje na reklamu, pokud jsou vynaloženy na podporu podnikatelské činnosti poplatníka, produkty, služby nebo ochranné známky. Za reklamu lze považovat dary, pokud jejich hodnota nepřesáhne 16,60 € a současně jsou označeny obchodní firmou nebo ochrannou známkou;
- pořizovací cena hmotného a nehmotného majetku vyloučeného z odpisování;
- daně z pozemků a budov a další daně týkající se podnikatelské činnosti.

Splátky vztahující se k finančnímu pronájmu jsou daňově účinné, pokud smlouva obsahuje předepsané náležitosti. Minimální dobu trvání jsou 3 roky, přičemž musí přesahovat 60 % předpokládané životnosti aktiva a zároveň po skončení doby pronájmu bude majetek odkoupen za cenu, která nepřesahuje účetní hodnotu pronajatého aktiva.

Odpisy jsou nákladovou položkou za předpokladu, že splňují zákonem stanovené podmínky. Za odpisovaný dlouhodobý hmotný majetek se považují nemovitosti vyjma pozemků a movitých věcí s pořizovací cenou nad 1 700 € s životností delší než 1 rok. Pro účely odpisování je majetek rozdělen do 4 skupin podle předpokládané doby životnosti. Stručný přehled je uveden v tabulce 3.6. Majetek může být odepsán buď metodou

rovnoměrného odpisování, nebo zrychleného odpisování. Zvolené metody nesmí být měněny v průběhu odpisování.

**Tab. 3.6 Kategorie dlouhodobého hmotného majetku pro účely odpisování**

Skupina	Předpokládaná životnost	Charakteristika majetku
1.	4 roky	počítače, osobní automobily, nářadí
2.	6 let	stroje a zařízení, nábytek, některé typy vozidel
3.	12 let	montované budovy, nádrže, železniční lokomotivy
4.	20 let	budovy a inženýrské stavby, které nejsou v kategorii 3

Zdroj: European Tax Handbook 2010

Rovnoměrný odpis hmotného majetku se vždy určí jako podíl vstupní ceny majetku a předpokládané doby životnosti stanovené tímto zákonem pro jednotlivé skupiny. Pro výpočet zrychlených odpisů jsou jednotlivým skupinám přiřazeny koeficienty (tab. 3.7), které jsou spolu s hodnotou majetku dosazovány do vzorců uvedených v kapitole 3.2. V prvním roce odepisování je využit vzorec 3.2 a v následujících letech pak vzorec 3.3.

**Tab. 3.7 Přehled zákonem stanovených koeficientů pro zrychlené odpisování**

Skupina	Koeficient v 1. roce	Koeficient v dalších letech
1.	4	5
2.	6	7
3.	12	13
4.	20	21

Zdroj: §28 zákona č. 595/2003 Zb., o dani z příjmů

Nehmotným majetkem určeným k odpisování jsou nehmotná aktiva s pořizovací cenou nad 2 400 € s použitelností delší než 1 rok. Tato aktiva zároveň musí být pořízena za úplatu, nebo vytvořena vlastní činností poplatníka za účelem obchodování s ním. Dále do této kategorie spadají kapitalizované náklady na vývoj a zřizovací výdaje nad 2 400 €. Technické zhodnocení u nehmotného majetku lze odepisovat, přesáhne-li částku 1 700 € pro jeden majetek za rok. Goodwill je nehmotný majetek, který nelze odepisovat. Nehmotná aktiva lze odepsat v souladu s účetními předpisy. Doba odpisování však nesmí překročit 5 let. Právo odpisovat majetek náleží obecně vlastníkově. Souhrn odpisů nesmí překročit hodnotu aktiva.

Daňově uznatelné jsou rezervy, které jsou tvořeny pro zákonem stanovený účel. Jedná se např. o nevyčerpané dovolené, nevyfakturované dodávky a služby, sestavení daňového přiznání, rezervy na vyprodukované emise a další.

**Kapitálové zisky** jsou zahrnuty do zdanitelných příjmů společnosti za běžnou činnost. Dividendy jsou osvobozeny od daně.

**Investiční pobídky** jsou poskytovány na základě zákona o investičních pobídkách. Úleva na dani je poskytnuta pouze společnostem, které splní podmínky stanovené v zákoně schválené ministrem hospodářství.

**Ztráty z minulých let** lze uplatnit v 7 bezprostředně následujících obdobích po roce, kdy byla daňová ztráta vyměřena na základě daňového přiznání. Ztráta z prodeje pozemku nebo akcií není odpočitatelná.

**Sazba daně** je ve výši 19 % již od roku 2004. Příjmy zdaněné srážkovou daní ve výši 19 % jsou výnosy z podílových listů, dluhopisů, investiční kupóny, úroky z bankovních vkladů a běžných účtů. Rezidentní společnosti si tyto příjmy na konci zdaňovacího období zahrnou do zdanitelného příjmu a sražená daň bude považována za zálohu na daň.

### **Správa daně**

Zdaňovacím obdobím je kalendářní nebo hospodářský rok. Jestliže si společnost zvolí za zdaňovací období hospodářský rok, musí tuto skutečnost nahlásit správci daně. Lhůta pro podání daňového přiznání jsou 3 měsíce po skončení zdaňovacího období. Lhůta je automaticky prodloužena o 3 měsíce na základě žádosti společnosti o prodloužení lhůty. V případě stálé provozovny, která má příjem ze zahraničí může být tato lhůta prodloužena až o 6 měsíců na základě žádosti o prodloužení lhůty. Tyto žádosti však musí být podány nejpozději 15 dnů před koncem lhůty pro podání daňového přiznání. Povinnou přílohou daňového přiznání je účetní závěrka. Daňová povinnost musí být vyrovnána do lhůty pro podání daňového přiznání. Poplatník jehož poslední známá daňová povinnost je vyšší než 1 659,70 €, je povinen platit zálohy na daň z příjmu. Placení záloh je stanoveno buď jako čtvrtletní nebo měsíční podle výše předcházející daňové povinnosti. Měsíční zálohy se vztahují na poplatníka s daňovou povinností vyšší než 16 596,96 €. Záloha je ve výši jedné dvanáctiny, přičemž musí být vždy zaplacená nejpozději do konce příslušného měsíce, počínaje prvním měsícem následujícího zdaňovacího období. Čtvrtletní zálohy hradí poplatník, jehož daňová povinnost je v rozmezí od 1 659,70 € do 16 596,96 €. Zálohy ve výši jedné čtvrtiny musí být odvedeny vždy nejpozději do konce čtvrtletí. Poplatník si může podat žádost na finanční úřad o rozhodnutí v otázkách stanovení zdanitelného příjmu PE na území



Slovenska, tvorby převodních cen nebo zálohové platby – i když závazné posouzení není obecně upraveno vnitrostátní legislativou.

### 3.4.3 Stála provozovna

PE nerezidentní společnosti podléhá stejným pravidlům pro zdanění jako rezidenti Slovenska. Zdaňovány budou pouze příjmy ze zdrojů pocházejících z území Slovenska. Zdanitelné příjmy jsou posuzovány stejným způsobem jako u rezidentů. Příjmy ovšem nemohou být nižší, než jakých by dosáhl za obdobných podmínek daňový poplatník z podobné činnosti.

Ve slovenské legislativě<sup>18</sup>, je stála provozovna **definována** jako: trvalé místo případně zařízení pro výkon činnosti, jehož prostřednictvím daňový poplatník s omezenou daňovou povinností vykonávají úplně nebo z části svou činnost na území SR. Následuje výčet stálých provozoven, který zahrnuje příklady pro místo vedení, pobočku, kancelář, místo prodeje, místo průzkumu a těžby přírodních zdrojů a další. Znak trvalosti, dle tohoto ustanovení, je dosaženo, jestliže místo k výkonu činnosti je využíváno soustavně případně opakovaně. Pokud jde o jednorázový výkon činnosti, musí být splněn časový test 6 měsíců, ať už souvisle nebo s přestávkami, v jakémkoli období 12 po sobě jdoucích měsíců. Z této definice tedy vyplývá, že rozhodujícím kritériem, pro vznik stálé provozovny na Slovensku je dosažení příjmů z činností vykonávaných na území SR, přičemž nejde o jakýkoliv příjem nerezidenta. Toto si lze ověřit na případu, kdy český projektant poskytl slovenskému rezidentu službu ve formě projektu přestavby haly. K samotnému vypracování projektu došlo na území ČR. A přestože český projektant převzal dokumentaci a následně dojížděl na konzultace na Slovensko, zdroj příjmů zůstal na území ČR. Z toho vyplývá, že nebyla naplněna základní podmínka definice. Naopak v případě německého rezidenta, který si na území SR pronajme místo na tržišti. A toto místo bude dlouhodobě užívat k prodeji svých výrobků v rámci své podnikatelské činnosti. Pak mu za těchto podmínek vznikne PE, protože došlo k naplnění všech podmínek, tj. příjmy jsou dosahovány prostřednictvím trvalého místa ze zdrojů SR. Tato definice navazuje na definici daňové smlouvy, kterou má SR uzavřenu se 63 státy. Pokud je uzavřena daňová smlouva se státem nerezidenta, tak se vždy primárně použije definice uvedená v této daňové smlouvě. Definice uvedená ve slovenské legislativě je použita v případech, kdy není uzavřena daňová smlouva se státem nerezidenta nebo je

---

<sup>18</sup> §16 odst. 2 zákona č. 595/2003 Zb., o dani z příjmů

v daňové smlouvě výslovně uvedeno, že na příjmy nerezidenta SR má být použito ustanovení vnitrostátní legislativy.

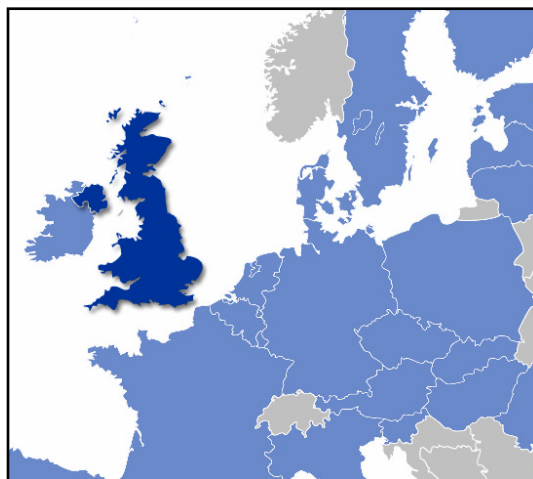
### 3.5 Velká Británie

Je pátou největší ekonomikou světa a patří k nejrozvinutějším zemím. Hlavní město Británie, Londýn patří spolu s New Yorkem a Tokiem k hlavním ekonomickým centrům světa. Stabilní politický a ekonomický systém vytváří příznivé prostředí pro investice a podnikání. Investice a podnikání jsou podpořeny i poměrně jednoduchou státní administrativou a vysokou mírou ekonomické svobody.

#### 3.5.1 Základní charakteristika země

Velká Británie je konstituční monarchií. Současnou hlavou státu je již od roku 1952 královna Alžběta II. Parlament se skládá ze dvou komor, dolní komora – House of Commons a horní komory – House of Lords. 646 členů dolní komory je voleno přímo. Členové horní komory jsou jmenováni nepřímo a jejich počet není přesně stanoven. Velká Británie se skládá ze 4 historických zemí (Anglie, Skotsko, Wales a Severní Irsko), 54 hrabství a zámořských dependencí a území.

<b>Úřední název:</b>	Spojené království Velké Británie a Severního Irska
<b>Hlavní město:</b>	Londýn
<b>Počet obyvatel:</b>	62 mil.
<b>Rozloha:</b>	244 820 km <sup>2</sup>
<b>Měna:</b>	Britská libra (GBP/£)
<b>HDP na obyvatele:</b>	25 300 €
<b>Inflace:</b>	3,3%
<b>Nezaměstnanost:</b>	7,8%



#### 3.5.2 Daňový systém

Současný systém zdanění je nastaven tak, aby bylo zamezeno nebo alespoň částečně vyloučeno dvojí ekonomické zdanění zisků společnosti. Toho je dosaženo jednak osvobozením dividend vyplácených mezi rezidentními společnostmi a také možností fyzických osob si započíst daň odvedenou z dividend na svou daňovou povinnost ve výši 1/9. Této úlevy mohou využít i nerezidentní společnosti.

**Osoby povinné k dani** jsou subjekty založené podle zákona o společnostech. Mezi právnické osoby také náleží občanská sdružení, nadační fondy, sdružení jako jsou bytová družstva a obchodní sdružení. Korporační daň se také vztahuje na stálé provozovny nerezidentních společností a zahraniční subjekty s existencí trvalého místa podnikání na území VB. Důležitým prvkem u osob podléhající dani je určení rezidentství, protože osoby zde rezidentní podléhají zdanění ze svých celosvětových příjmů. Za společnosti, které jsou rezidenty VB, se považují společnosti zde založené nebo společnosti, jejichž sídlo centrálního řízení a kontroly je ve Velké Británii. Sídlo centrálního řízení a kontroly je určeno na základě místa, kde se běžně schází představenstvo nebo místo, kde dochází k politickým rozhodnutím. Pokud je společnost považována za rezidenta i v jiném státě podle ustanovení daňové smlouvy, pak tato společnost není rezidentem VB.

**Základ daně** je celkový zdanitelný příjem. Zdanitelný příjem se zjišťuje dle obecně akceptovatelných účetních principů popřípadě standardů IFRS. Tento příjem je následně upraven pro daňové účely. Příjmy jsou vykazovány podle zdroje v následujících kategoriích „Schedules“ a podkategoriích „Cases“.

Schedule A	Výnosy z pozemků na území Velké Británie;
Schedule D	Zdanitelné příjmy, které nespádají do jiné kategorie;
Case I.	zisky z podnikání ve Velké Británii;
Case II.	profesionální příjem;
Case III.	úroky, ostatní splátky, veřejné příjmy v rámci VB;
Case IV.	příjem ze zahraničních cenných papírů;
Case V.	příjem ze zahraničí (kromě zahraničních cenných papírů);
Schedule F	dividendy a jiné podíly na zisku od britských rezidentních společností.

Příjmy v kategoriích D II. a D IV. nejsou příjmy právnických osob a podléhají dani z příjmů. Kategorie příjmů B, C a E byly zrušeny. Celkovým zdanitelným příjmem je úhrn všech příjmů za jednotlivé kategorie, který je navýšen o zisky z prodeje kapitálu a snížen o daňové ztráty.

#### **Postup určení základu daně**

Hospodářský výsledek získaný z účetnictví se upraví o položky snižující a zvyšující zdanitelný příjem. Položkami snižující zdanitelný příjem jsou:

- úroky v hrubé výši;
- dividendy přijaté od rezidentních společností;
- daňový zápočet ve výši 1/9 z přijatých dividend.

Položky, které zvyšují zdanitelný příjem jsou:

- licenční poplatky;
- odpisy hmotného majetku;
- další daňově neuznatelné náklady.

Od takto upraveného hospodářského výsledku se odečtou kapitálové příjmy a vznikne tak upravený příjem z podnikání Schedule D – Case I pro účely daně. K Schedule D – Case I se pak přičte Schedule D – Case III. Součet je celkový zdanitelný příjem, na který se uplatňuje sazba daně a vyjde tak daňová povinnost.

**Daňově neuznatelné náklady** jsou obecně ty, které nebyly vynaloženy pouze a výhradně za účelem podnikání. Dle tohoto pravidla jsou daňově neuznatelné i náklady na transakci, která nebyla sjednána v souladu s principem tržního odstupu, protože takové transakce nejsou uskutečňovány v souladu s účelem podnikání. Daňově neuznatelné jsou rovněž náklady na reprezentaci. Za daňově neuznatelné nelze považovat většinu darů pro charitativní, náboženské nebo politické organizace do výše 3 % z vyplacených kmenových dividend. Platby, které svým uskutečněním vykazují znaky trestného činu, nemohou být uplatněny jako daňový výdaj.

**Daňově uznatelné náklady** jsou náklady, které byly plně a výhradně vynaloženy pro účely podnikání. Nesmí jít ovšem o náklady zákonem zakázané. Mezi daňově uznatelné náklady patří například:

- úroky z půjček pro obchodní účely;
- poplatky a náklady související s udělením patentu nebo registrace ochranné známky související s obchodem;
- zákonné platby zaměstnancům;
- kapitálové výdaje na ozdravení půdy, a další.

Odpisy nejsou přípustné jako odpočet, protože představují investiční výdaje. Odpisy jsou uznatelné jako kapitálová úleva na dani, podle zvláštní právních předpisů<sup>19</sup>. Kapitálové příspěvky musí být uplatněny ve stanovené míře u následujícího majetku:

- stroje a zařízení ve výši 20 %;
- pro průmyslové stavby jsou to 4 % a pro stavby v kvalifikované průmyslové zóně je to 25 %;
- majetek s dlouhou dobou životnosti (tepelné izolace) ve výši 10 %;
- zemědělské stavby ve výši 4 %;

---

<sup>19</sup> Capital Allowances Act 2001

- určité výdaje na těžbu nerostů ve výši 10 %, výdaje na těžbu minerálů ve výši 25 % a jiné související;
- výzkum a vývoj ve výši 100 %;
- pro know-how je to 25 %;
- patenty ve výši 25 %.

Kapitálové výdaje nelze uplatnit na goodwill a komerční budovy mimo podnikatelské pásmo. Jedná se například o kancelářské prostory, obchody atd.

Rezervy, které jsou tvořeny z prostředků zisku, nejsou daňově odpočitatelné. Jedná se například o rezervy na odloženou daň, rezervy na budoucí dividendy a další. Za daňově odpočitatelné se také neuznávají rezervy účtované výsledkově, jako je rezerva na odloženou opravu a údržbu.

**Kapitálové zisky** jsou zdaněny obvyklou sazbou korporační daně. Převod aktiv v rámci skupiny není předmětem daně, stejně jako změny základního kapitálu. Dividendy jsou od daně osvobozeny.

**Daňové ztráty** je nutné rozlišit stejně jako zdanitelné příjmy, ze které kategorie pocházejí. Převoditelnost ztrát z podnikání do dalších let je neomezená, avšak lze je uplatnit pouze vůči zisku z podnikání. V případě, že společnost má více druhů příjmů spadajících do různých kategorií, musí tyto ztráty vést odděleně. Ztráta nemůže být převedena do dalších let, jestliže dojde ve společnosti k následujícím změnám:

- podstatná změna v povaze podnikání během 3 let;
- přímá či nepřímá změna vlastnictví společnosti rovněž během 3 let.

Obchodní ztrátu společnost může obecně nárokovat proti příjmům ze stejného podnikání pro rok, který bezprostředně přechází finančnímu roku. Ovšem ztráty vykázané za účetní období končící v rozmezí od 24. 11. 2008 do 23. 11. 2010 může nárokovat až 3 roky bezprostředně předcházející finančnímu roku, ve kterém vznikla.

**Sazba daně** je určována na finanční rok. Vždy je určena základní sazba, snížená sazba a tzv. podíl mezní daňové úlevy. Základní sazba se použije pro společnosti s celkovými zdanitelnými příjmy nad 1 500 000 £. Snížená sazba je určena pro malé a střední podniky, které dosahují celkových zdanitelných příjmů do 300 000 £. Společnost jejíž celkový zdanitelný příjem se nachází v rozmezí od 300 001 £ do 1 500 000 £ zdaňuje základní sazbou daně. Přičemž na vypočtenou daň společnost může uplatnit mezní daňovou úlevu. Výše úlevy je rozdíl mezi dosaženými celkovými zisky a horním mezním limitem pro úlevu vynásobený podílem pro mezní daňovou úlevu. Sazby daně jsou uvedeny v tabulce 3.8.

**Tab. 3.8 Sazby daně jsou určeny pro období od 1.4. do 31.3.**

<b>Daňové sazby v období 2008 - 2011</b>						
<b>Celkové zdanitelné příjmy</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>
do 300 000 £	19%	20%	21%	21%	21%	20%
nad 1 500 000 £	30%	30%	28%	28%	28%	26%
Podíl mezní daňové úlevy *	11/400	1/40	7/400	7/400	7/400	3/200 **
Zvláštní sazba daně ***	20%	20%	20%	20%	20%	20%

Zdroj: SmallBusinessPro<sup>20</sup>

\* Horní limit, ze kterého je počítána mezní daňová úleva, je po celé období stejná 1 500 000 £.

\*\* Odhadovaná hodnota.

\*\*\* Sazba daně pro stavební spořitelny a pojišťovny.

Výpočet mezní úlevy lze demonstrovat na zjednodušeném příkladu, kdy britská společnost dosáhla celkových zdanitelných příjmů ve výši 850 000 £ za účetní období od 1.4.2008 do 31.3.2009.

Celkové zdanitelné příjmy .....	850 000 £
Daň (28 % z 850 000) .....	238 000 £
Rozdíl horní hranice a zdanitelných příjmů .....	650 000 £
Mezní daňová úleva $(650\,000 \cdot 7/400)$ .....	11 375 £
Výsledná daňová povinnost $(238\,000 - 11\,375)$ .....	<b>226 625 £</b>

### **Správa daně**

Zdaňovacím obdobím je finanční rok, který trvá od 1.4. do 31.3. Pokud se účetní rok společnosti nekryje s finančním rokem, pak společnost odvede daň za účetní období, které v daném finančním roce končí. Zisky jsou zdaňovány podle pravidel finančního roku, do kterého spadají, proto se zisky z účetního období rozvrhnou do dvou finančních období dle časové základny s přesností na dny. Daňové přiznání se podává v termínu do 12 měsíců po skončení účetního období, za které je podáváno, nebo do 3 měsíců od data, kdy společnosti bylo doručeno upozornění o tom, že má být podáno daňové přiznání. Pro společnost je rozhodující ten termín, který nastane později. V daňovém přiznání mohou být provedeny změny v období 12 měsíců následujících po termínu, kdy mělo být daňové přiznání podáno nejpozději. HMRC má 12 měsíců na to, zda prošetří daňové přiznání. Daňová povinnost je splatná do 9 měsíců od konce účetního období. Společnosti s celkovými zdanitelnými příjmy nad 1 500 000 £ mají povinnost čtvrtletních záloh na daň. Splátky musí být uhrazeny vždy do

<sup>20</sup> článek dostupný na: <http://www.smallbusinesspro.co.uk/tax/corporation-tax.html>

14. dne 7., 10., 13., a 16. měsíce následujícího po začátku účetního období. Společnost může být ze strany HMRC sankcionována za pozdní podání daňového přiznání nebo za chybné přiznání v důsledku podvodu nebo nedbalosti. Za pozdní podání může být uloženo penále ve výši 10 popř. 20 % nezaplacené daně podle toho, k jak velkému prodlení došlo. Podání chybného přiznání v důsledku podvodu nebo nedbalosti je penalizováno až do výše 100 % neuvedené daně. Lhůty pro vyměření daně je 6 let od konce zdaňovacího období. Pokud ovšem došlo k podvodu v daňovém přiznání, pak lze daň vyměřit až ve lhůtě 20 let od konce tohoto zdaňovacího období.

### 3.5.3 Stála provozovna

Příjmy stálé provozovny podléhají stejné dani jako příjmy britských rezidentů. Příjmy, které plynou stálé provozovně, jsou mimo obchodní příjmy i příjmy z majetku nebo práv, která PE drží nebo používá a zisky z prodeje aktiv PE. Na stálou provozovnu se vztahuje pouze základní sazba daně bez ohledu na výši skutečných celkových zdanitelných příjmů, kterých dosáhla za zdaňovací období. Toto pravidlo neplatí, pokud se jedná o PE rezidenta země, s níž má VB uzavřenu daňovou smlouvu, ve které je upravena zásada o rovném zacházení. Tato zásada je upravena v článku 24 modelové daňové smlouvy OECD.

**Definice PE** je vnitrostátní legislativou upravena v právním předpise<sup>21</sup>. Výklad tohoto pojmu pak v manuálu HMRC<sup>22</sup>. Koncept stálé provozovny je významný z hlediska zdanění zisků, protože jen zisky vzniklé prostřednictvím činnosti PE mohou být zdaněny ve Velké Británii. Dle tohoto výkladu má vnitrostátní definice stejný účinek jako definice v článku 5 modelové smlouvy OECD. Daňové smlouvy uzavřené Velkou Británií mají vždy vyšší právní sílu než vnitrostátní právo, proto je nepravděpodobné, že by vznikl rozpor mezi vnitrostátním právem a daňovou smlouvou. Definice uvedená v britském zákoně zní [38]: “Stálými provozovnami společností jsou:

Pro účely daňových zákonů<sup>23</sup> má společnost stálou provozovnu na území, pokud:

- má pevné místo podnikání, jehož prostřednictvím se podnikání této společnosti zcela nebo z části vykonává, nebo
- zástupce, který jedná jménem společnosti, kterému náleží právo uzavírat obchody jménem společnosti a obvykle jej využívá.“

<sup>21</sup> Section 1411 of the Corporation Tax Act 2010

<sup>22</sup> INTM260000 - Non-residents trading in the UK

<sup>23</sup> Corporation Tax Acts

V následujícím odstavci jsou pak uvedeny příklady, co vše je považováno za obchodní místa, které jsou pevným místem k podnikání: „místo vedení, pobočka, kancelář, továrna, dílna, zařízení nebo struktura pro průzkum přírodních zdrojů, důl, naleziště ropy nebo plynu, lom nebo jakékoliv jiné místo těžby přírodních zdrojů, staveniště nebo stavba popř. instalační projekt.“ Společnosti nerezidentů VB a jejich stálé provozovny se řídí stejnými pravidly, jaké platí pro britské společnosti.



## **4. Srovnání základu daně a daňového zatížení stálé provozovny**

Na základě analýzy daňových systémů vybraných zemí v kapitole 3, je vymezen hospodářský výsledek stálé provozovny, který je dále upraven na základ daně a vypočítána daňová povinnost dle podmínek jednotlivých států. Aby bylo docíleno srovnatelnosti kritérií, jsou zvoleny jisté předpoklady. Objektem zkoumání této práce je fiktivní německá společnost, které vznikla stálá provozovna ve vybraných státech EU. Následující předpoklady zajišťují srovnatelnost a její vypovídací schopnost zjištěných údajů:

- společnost ve všech státech prostřednictvím stálé provozovny dosahuje stejných příjmů a výdajů ze své činnosti;
- účetní odpisy mají stejnou hodnotu a daňové odpisování je realizováno lineárně u všech druhů majetku;
- veškeré příjmy jsou daňové;
- všechny ostatní náklady, které nejsou vytipovány, jsou považovány za daňové;
- zaokrouhlování je prováděno matematicky na celá eura, pokud není uvedeno jinak.

### **4.1 Profil společnosti a hospodářského výsledku její stálé provozovny**

#### **Profil společnosti BIT GmbH**

obchodní firma:	BIT
právní forma:	Společnost s ručením omezeným
Sídlo:	Gartenstraße 41, 68167 Mannheim, Deutschland

Společnost BIT GmbH je zaměřena na oblast informačních systémů, aplikací a výpočetní techniky. V této oblasti poskytuje poradenství, outsourcing, instalaci jak hardwaru, tak softwaru, kompletní realizaci projektů jako např. instalace počítačových sítí, zabezpečení objektů atd. Dále pak zajištění servisu a technické podpory.

Předmět podnikání:

- poskytování SW a poradenství v oblasti HW a SW;

- maloobchodní prodej zvukových nosičů a zvukově obrazových nosičů;
- činnost podnikatelských, finančních, organizačních a ekonomických poradců.

Společnost svou činnost provozuje nejen na území Německa, kde má své sídlo a místo vedení, ale také v dalších státech Evropské unie. Jedná se o Belgii, Českou republiku, Irsko, Slovensko a Velkou Británii. Zde dlouhodobě provozuje svou činnost prostřednictvím pobočky. Pobočky za jednotlivé země vykazují samostatně, dle vnitrostátní právních předpisů země, ve které se nacházejí. Všechny pobočky mají období finančního vykazování shodné s kalendářním rokem.

Přehled dlouhodobého majetku stálé provozovny:

- hmotný majetek
  - 3 × osobní automobil..... 70 260 €
  - ostatní samostatné movité věci..... 48 255 €
- nehmotný majetek
  - software ..... 28 050 €
  - licence..... 4 586 €

Stálá provozovna za rok 2010 dosáhla výsledku hospodaření ve výši 168 732 €. Na tento hospodářský výsledek měly vliv i následující náklady:

- účetní odpisy hmotného a nehmotného majetku..... 39 620 €
- dary..... 5 500 €
- výdaje na reprezentaci celkem ..... 8 650 €
  - z toho reklamní předměty ..... 1 600 €
  - z toho výdaje na reklamu..... 5 000 €
  - z toho restaurační náklady ..... 490 €
  - z toho ostatní druhy reprezentace ..... 1 560 €
- náklady na osobní automobil celkem ..... 22 426 €
  - z toho pohonné hmoty..... 19 426 €
  - z toho opravy a údržba ..... 3 000 €
- licenční poplatky ..... 26 180 €
- pokuty a penále předepsané daňovým úřadem ..... 1 560 €

Tyto náklady byly vytipovány na základě analýzy daňových systémů v kapitole 3, jako náklady, u kterých je nutno posoudit, zda jsou daňově uznatelné, popř. do jaké výše. Veškeré hodnoty jsou zadány v Eurech, jelikož se jedná o měnu většiny států.

## 4.2 Úprava výsledku hospodaření na základ daně a výpočet daně

Než dojde k samotné úpravě výsledku hospodaření na základ daně a aplikaci sazby daně, musí být nejprve posouzeny výše uvedené náklady. Zda jsou do výsledku hospodaření zahrnuty oprávněně či nikoli.

### 4.2.1 Dle belgické legislativy

Odpisy hmotného majetku jsou daňově uznatelné, pokud jsou vypočteny dle podmínek belgického zákona viz. kapitola 3.1.2. Dle odpisových sazeb v tabulce 3.1, pokud je udáno rozmezí pro určitou skupinu, bude použito průměrné sazby. Odpisy jsou stanoveny v následující výši:

- Pro automobily (26,5 % z 70 260 €) ..... 18 619 €
- Pro ostatní samostatné movité věci (12,5 % z 48 225 €) ..... 6 028 €
- Pro software a licence (33,3 % z 32 636 €) ..... 10 868 €

Daňově uznatelné odpisy hmotného a nehmotného majetku jsou celkem 35 515 €. Účetní odpisy zahrnuté v hospodářském výsledku jsou vyšší než daňové, proto rozdíl 4 105 € mezi nimi bude položkou zvyšující základ daně, aby došlo k vyloučení nadměrných nákladů.

Dary jsou daňově uznatelné, pokud jsou poskytnuty.

Výdaje na reprezentaci jsou uznatelné v omezené výši. Za neuznatelné se považuje 31 % z restauračních výdajů a u zbývajících nákladů na reprezentaci 50 %. Výpočet daňově neuznatelné části:

- restaurační náklady (31 % z 490 €)..... 152 €
- ostatní náklady (50 % z 8 160 €)..... 4 080 €

Náklady na reprezentaci budou připočitatelnou položkou v celkové výši 4 232 €.

Náklady na provoz automobilu jsou omezeny dle úrovně vyprodukovaných emisí. Čím nižší úroveň emisí automobil vyprodukuje, tím nižší procento z nákladů na jeho provoz je neuznatelných. Novější automobily dosahují nižších hodnot emisí. Úroveň vyprodukovaných emisí pro automobily stálé provozovny odpovídá 20 %, z vynaložených nákladů na provoz automobilu bude toto procento nákladů daňově neuznatelné. Výpočet daňově neuznatelné části:

- nákladů na osobní automobil (20 % z 22 426 €) ..... 4 485 €

Licenční poplatky byly vyplaceny rezidentu Belgie, tudíž jsou uznatelné v plné výši. Zatímco pokuty jsou v plné výši daňově neuznatelné.

Nyní se přistupuje k transformaci výsledku hospodaření podle postupu:

168 732 €	výsledek hospodaření
+ 4 105 €	odpisy
+ 5 500 €	dary
+ 4 232 €	náklady na reprezentaci
+ 4 485 €	náklady na provoz automobilu
+ 1 560 €	pokuty
<b>188 614 €</b>	<b>základ daně</b>

V tomto kroku na základ daně již lze aplikovat sazbu daně. Jelikož je základ daně nižší než 322 500 €, bude zdaněn klouzavě progresivní sazbou daně dle tabulky 3.2. Zdanitelný příjem se rozdělí na části dle intervalů a na ty se pak aplikují sazby daně jim příslušné:

Daň za 1. interval:	$25\,000\text{ €} \times 0,2498 = 6\,245\text{ €}$
Daň za 2. interval:	$65\,000\text{ €} \times 0,3193 = 20\,755\text{ €}$
Daň za 3. interval:	$98\,614\text{ €} \times 0,3554 = 35\,047\text{ €}$
<b>Výsledná daňová povinnost</b>	<b>62 047 €</b>

#### 4.2.2 Dle legislativy České republiky

V případě ČR je nutné provést u každé položky přepočtení měny, aby nedošlo k přílišnému zkreslení výsledné daňové povinnosti. Přepočtení bude provedeno jednotným kurzem (k 31. 12. 2010 stanovený ČNB ve výši 25,60 EUR/CZK). Základ daně a daňová povinnost bude pro srovnatelnost převedena stejným kurzem na Eura.

Odpisy jsou uznatelné v plné výši pouze, pokud jsou vypočteny na základě daňového práva. Osobní automobily a samostatné movité věci jsou zatříděny ve 2. odpisové skupině. Automobily byly pořízeny na začátku roku 2010 a společnost BIT je jejich prvním vlastníkem. Automobily tedy splňují podmínky pro zvýšený odpis v prvním roce. Výše odpisů je následující:

- U osobních automobilů ( $21\% \text{ z } 70\,260\text{ €} \times 25,60$ ) ..... 377 718 Kč
- U samostatných movitých věcí ( $11\% \text{ z } 48\,225\text{ €} \times 25,60$ ) . 135 802 Kč
- U softwaru ( $28\,050\text{ €} \times 25,60 / 36 \times 12$ ) ..... 239 360 Kč
- U licence ( $4\,586\text{ €} \times 25,60 / 72 \times 12$ ) ..... 19 567 Kč

Daňově uznatelné odpisy hmotného a nehmotného majetku činí celkem 772 447 Kč. Účetní odpisy po přepočtení kurzem tedy jsou  $(39\,620\text{ €} \times 25,60)$  1 014 272 Kč. Rozdíl, který bude připočitatelnou položkou je 241 825 Kč.

Společnost poskytla dary, které splňují zákonem stanovené podmínky. Dary ovšem mohou být odečteny pouze ve výši 5 % od upraveného základu daně.

Výdaje na reprezentaci jsou v plné výši daňově neuznatelné. Pouze reklamní předměty opatřené obchodní firmou, jehož hodnota nepřesahuje 500 Kč za jeden a současně není předmětem spotřební daně, je daňově uznatelný. V tomto ohledu bude vyloučeno ze základu daně 7 050 € přepočtených kurzem

U nákladů na provoz automobilu neexistují žádná omezení, stejně jako u licenčních poplatků, které jsou rovněž daňově uznatelné.

Pokuty jsou v tomto případě daňově neuznatelné viz. kapitola 3.2.2.

Nyní lze přistoupit k úpravám výsledku hospodaření podle postupu:

4 319 539 Kč	výsledek hospodaření $(168\,732\text{ €} \times 25,60)$
+ 241 825 Kč	odpisy (viz. výše)
+ 140 800 Kč	dary $(5\,500\text{ €} \times 25,60)$
+ 180 480 Kč	náklady na reprezentaci $(7\,050\text{ €} \times 25,60)$
+ 39 936 Kč	pokuty $(1\,560\text{ €} \times 25,60)$
4 922 580 Kč	upravený základ daně

Nyní mohou být uplatněny ztráty z minulých let a dary. Dary mohou být odečteny maximálně do 5 % z upraveného základu daně tj. 246 129 Kč. Dary tedy budou odečteny v plné výši spolu s výdaji na reklamní předměty, které rovněž splňují podmínky:

4 922 580 Kč	upravený základ daně
- 140 800 Kč	dary $(5\,500\text{ €} \times 25,60)$
4 781 780 Kč	základ daně

Základ daně se zaokrouhlí na celé tisícikoruny dolů a vypočte se 19% daň. Výsledná daňová povinnost je 908 390 Kč  $(4\,781\,000\text{ Kč} \times 0,19)$ .

Základ daně a daňovou povinnost je nutné převést zpět na Eura, aby mohlo dojít k jejich srovnání s ostatními státy. Přepočet je proveden za použití stejného kurzu, jaký byl použit k převedení na koruny. Základ daně je **186 788 €**, vypočtená z 4 781 780 Kč / 25,60 Kč. Daňová povinnost je **35 484 €**, vypočtená následovně 908 390 Kč / 25,60 Kč.

### 4.2.3 Dle irské legislativy

Odpisy hmotného majetku musí být přepočteny podle pravidel daňových předpisů viz. kapitola 3.3.2:

- Pro automobily (15 % z 70 260 €) ..... 10 539 €
- Pro ostatní samostatné movité věci (15 % z 48 225 €) ..... 7 234 €
- Pro software a licence (12,5 % z 32 636 €) ..... 4 080 €

Daňově uznatelné odpisy hmotného a nehmotného majetku jsou celkem 21 853 €. Účetní odpisy zahrnuté v hospodářském výsledku jsou vyšší než daňové, proto jejich rozdíl 17 767 € bude položkou zvyšující základ daně, aby došlo k vyloučení nadměrných nákladů.

Dary jsou daňově uznatelné do výše 10 % z celkových zdanitelných příjmů. Výdaje na reprezentaci jsou daňově neuznatelné v plné výši.

Náklady na provoz automobilu jsou daňově uznatelné. Licenční poplatky jsou také daňově uznatelné, ale lze je uplatnit v kategorii D IV., neboť dle irské legislativy se jedná o kapitálový výdaj. Zatímco pokuta je v plné výši daňově neuznatelná.

Nyní je možno přistoupit k samotným úpravám výsledku hospodaření. Pro účely irského zákona jsou příjmy rozdělovány do jednotlivých Schedule (viz. kapitola 3.3.2). Společnost BIT má příjmy pouze z Schedule D Case I:

168 732 €	výsledek hospodaření
+17 767 €	odpisy
+ 5 500 €	dary
+ 8 650 €	náklady na reprezentaci
+26 180 €	licenční poplatky
+ 1 560 €	pokuty
<hr/>	
228 389 €	základ daně Schedule D Case I.

Následují úpravy, které se vztahují k Schedule D Case IV. Hranice pro uznatelnost darů je 10 % z celkových zdanitelných příjmů, tj. upraveného základu daně. Poskytnuté dary tedy splňují veškeré podmínky pro uznatelnost a mohou být odečteny v plné výši. Z kategorie D IV. má společnost dílčí ztrátu, která může být kompenzována dílčím základem daně z Schedule D Case I. Ztráta je ve výši hodnoty darů a poplatků za licence, tj. 31 680 €.

228 389 €	základ daně Schedule D Case I.
- 31 680 €	ztráta z běžného roku za Schedule D Case IV.
<hr/>	
196 709 €	<b>základ daně</b>

Základ daně se vynásobí sazbou daně 12,5 % ( $196\,709\text{ €} \times 0,125$ ) a vyjde celková daňová povinnost **24 589 €**.

#### 4.2.4 Dle slovenské legislativy

Odpisy hmotného majetku jsou daňově uznatelné, pokud splňují zákonem stanovené podmínky. Pro odpis nehmotného majetku byla společností určena základna 3 roky. Odpisy vypočtené na základě zákonem určených kritérií jsou:

- Pro automobily ( $70\,260\text{ €} / 4$ ) ..... 17 565 €
- Pro ostatní samostatné movité věci ( $48\,225\text{ €} / 6$ ) ..... 8 038 €
- Pro software a licence ( $32\,636\text{ €} / 3$ ) ..... 10 879 €

Daňově uznatelné odpisy hmotného a nehmotného majetku jsou celkem 36 482 €. Odpisy zahrnuté ve výsledku hospodaření musí být upraveny o 3 138 € položkou zvyšující základ daně, aby došlo k úpravě účetních odpisů na daňové.

Dary jsou daňově neuznatelné.

Uznatelnost výdajů na reprezentaci je omezená na reklamní předměty, jejichž výše za jeden předmět nepřesáhne 16,60 € a na reklamu. Tyto podmínky splňují pouze tyto výdaje: Reklamní předměty v celkové hodnotě 1 600 € a výdaje na reklamu v hodnotě 5 000 €. Daňově neuznatelné jsou tedy náklady na reprezentaci ve výši 2 050 €.

Náklady na provoz automobilu jsou částečně uznatelné. Lze uznat 80 % nákladů na pohonné hmoty a náklady na opravy a údržbu v plné výši. Položkou zvyšující základ tak bude ve výši 3 885 € (20 % z 19 426 €).

Licenční poplatky jsou daňově uznatelným nákladem. Zatímco pokuty jsou v plné výši daňově neuznatelné.

Následuje úprava výsledku hospodaření dle výše uvedených skutečností:

168 732 €	výsledek hospodaření
+ 3 138 €	odpisy
+ 5 500 €	dary
+ 2 050 €	část nákladů na reprezentaci
+ 3 885 €	část nákladů na pohonné hmoty
+ 1 560 €	pokuty
<b>184 089 €</b>	<b>základ daně</b>

Při uplatnění sazby 19 % na základ daně a výpočtu daňové povinnosti  $184\,089\text{ €} \times 0,19$  vyjde daňová povinnost na výši **34 977 €**.

#### 4.2.5 Dle legislativy Velké Británie

I když oficiální měnou Velké Británie je britská libra, není nutné převádět každou položku na libry, protože úpravy základu daně jsou prováděny vždy procentuálním výpočtem k základně a tudíž převod na domácí měnu nemá žádný význam.

Odpisy hmotného majetku nejsou daňově uznatelným nákladem, ale kapitálovou úlevou, která se započte vůči upravenému základu daně z Schedule D Case I. Výpočet odpisů dle britského zvláštního předpisu:

- Pro automobily (20 % z 70 260 €) ..... 14 052 €
- Pro ostatní samostatné movité věci (20 % z 48 225 €) ..... 9 645 €
- Pro software a licence (25 % z 32 636 €) ..... 8 159 €

Výše odpisů, která bude započtena vůči upravenému základu daně je 31 856 €.

Dary mohou být uznány do výše 3 % z vyplacených dividend na kmenové akcie. Společnost BIT vyplatila v roce 2010 podíly na zisku ve výši 200 000 €. Dary tedy mohou být uznány až do výše 6 000 €. Jsou tedy plně daňově uznatelné, a tudíž se nepromítnou do úprav výsledku hospodaření.

Výdaje na reprezentaci jsou daňově neuznatelné v plné výši. Náklady na provoz automobilu jsou daňově uznatelné. Licenční poplatky jsou také daňově neuznatelné, stejně jako pokuty.

Britské daňové zákony vyžadují vykázat příjmy zvlášť za každý Schedule. Společnost dosahuje pouze příjmů zařazených v Schedule D Case I., které lze upravit dle výše uvedených skutečností:

168 732 €	výsledek hospodaření za Schedule D Case I.
+39 620 €	odpisy
+ 8 650 €	náklady na reprezentaci
+26 180 €	licenční poplatky
+ 1 560 €	pokuty
<hr/>	
244 742 €	upravený základ daně
- 31 856 €	kapitálové výdaje (odpisy)
<hr/>	
<b>212 886 €</b>	<b>základ daně</b>

Základ daně přepočtený kurzem 0,8569 EUR/GBP vyhlášeným Bank of England dne 31.12.2010 svou výší 182 422 £ je nižší než horní limit 300 000 £ pro sníženou sazbu daně. Snížená sazba daně (21 %) může být aplikována na základ daně, i když se jedná o nerezidenta VB, protože ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění mezi Německem a Velkou



Británii je ukotvena zásada rovného nakládání. Daňová povinnost je tedy ve výši **44 706 €** ( $212\,886\,€ \times 0,21$ ).

### 4.3 Srovnání výsledků

Cílem této diplomové práce je srovnání daňového pohledu na stálou provozovnu ve vybraných zemích. Pro tento účel jsou stanovena následující kritéria:

- postoj ke zdanění stálé provozovny;
- základ daně;
- výsledná daňová povinnost.

Analýza daňového systému Belgie, České republiky, Irska, Slovenska a Velké Británie umožnila autorce této práce získat potřebné informace a dostatečný přehled potřebný ke srovnání jejich pohledu na stálou provozovnu nerezidentní společnosti.

#### 4.3.1 Postoj ke zdanění stálé provozovny

V přístupu ke zdanění stálé provozovny hraje významnou roli faktor daňových smluv. Na základě daňových smluv došlo k určité harmonizaci. Ve většině případů lze pozorovat jev, kdy je postupně do určité míry synchronizována vnitrostátní legislativa s aktem mezinárodního práva, aniž by tyto kroky byly vyžadovány vnější instancí. Harmonizace vnitrostátních legislativ není v tomto případě nutná, neboť státy daňové smlouvy uzavírají s vědomím jejich nadřazenosti vnitrostátnímu právu, to platí alespoň v této práci zkoumaných státech. Smlouvy také upravují pouze právo státu zdanit, nikoli podmínky jak zdanit, tudíž státu zůstává stále určitý prostor. Přítomnost smluv rozděluje státy na dvě skupiny, a to na smluvní a nesmluvní státy. Toto rozdělení má pak zásadní vliv na přístup ke zdanění PE.

Pokud vznikne stálá provozovna na území jednoho z vybraných států rezidentovi smluvního státu, pak daňová smlouva zaručí rezidentovi smluvního státu stejné podmínky, jako má domácí rezident. Vznik stálé provozovny pak podléhá pravidlům daňové smlouvy. Ve smlouvách mohou být sice dohodnuty různé podmínky, ale ve většině případů se jedná o úpravy, které příliš nezasáhnou do základní definice. Jde zvláště o úpravu časového testu, ať už jeho trvání nebo způsob výpočtu, popřípadě rozšíření definice o určitý typ stálé provozovny. Což lze demonstrovat na příkladu stálé provozovny z titulu poskytování služeb. Tato stálá provozovna ve starších smlouvách není často sjednána například mezi ČR a VB z roku 1992. Kde je za PE považováno, oproti jiným smlouvám, mimo jiné i zařízení nebo stavba používaná k výzkumu nebo k využití přírodních zdrojů, ale již tam nenajdeme PE

z titulu poskytování služeb. Zatímco v novějších smlouvách se již běžně objevuje, například: smlouva mezi ČR a Francií, Slovenskem nebo Irskem. Dle výše uvedených skutečností můžeme posoudit, že pohled na stálou provozovnu se příliš neliší, pokud se jedná o rezidenta smluvního státu. Na nerezidenta pocházejícího ze smluvního státu je pohlíženo stejně jako na rezidenta.

U nerezidenta, který pochází z nesmluvního státu, bude vznik stálé provozovny záviset na vnitrostátní legislativě, obzvláště pak na definici v něm formulovanou. U vybraných států můžeme vidět, že vnitrostátní definice vykazují určitou podobnost s definicí uvedenou v modelové smlouvě OECD. U zkoumaných států jsou vesměs definice vnitrostátní legislativy širší, než definice daňových smluv. Například u České republiky a Velké Británie není vyžadována trvalost místa podnikání. Belgie svou definici rozšířila o sklad, inventář a časový test u stavenišť zkrátila na 30 dnů nepřetržitého trvání. Pokud vznikne residentu nesmluvního státu PE dle vnitrostátní legislativy, pak v daném státě budou podléhat zdanění příjmy ze zdrojů tohoto státu. Všechny vybrané státy, až na Velkou Británii, přistupují ke zdanění těchto subjektů stejně jako ke svým rezidentům. Nejsou nijak znevýhodňováni a platí pro ně stejná pravidla i podmínky. Velká Británie neumožňuje rezidentům nesmluvního státu uplatnit sníženou sazbu daně, i když jejich příjmy ze zdrojů ve Velké Británii nejsou vyšší, než je stanovená hranice pro uplatnění této sazby.

Ze srovnání vyplývá, že mezi daňovým pohledem na rezidenty ze smluvních států a nesmluvních států není výrazný rozdíl na území vybraných států. Vyjma území Británie, kde i malé a střední podniky se základem daně do 300 000 £ podléhají základní sazbě daně. Rezidenti nesmluvních států sice mají ve většině případů nediskriminační podmínky ve státě zdroje, problém však nastává ve státě, kde zdaňují své celosvětové příjmy, a protože státy mezi sebou nemají uzavřenu daňovou smlouvu, dochází pouze k částečnému nebo žádnému vyloučení dvojího zdanění.

#### **4.3.2 Základ daně a daňová povinnost**

Přímé daně jsou stále pod suverenitou jednotlivých států, jak lze vidět nejen na sazbách daně, ale i na základu daně a postupu jeho kalkulaci. Společné prvky jsou především u států, které jsou si geograficky blízké a mají společnou historii jako je tomu u Velké Británie a Irska nebo České republiky a Slovenska. Postupem času se však i v těchto zemích rozvinul rozdílný názor na uznatelnost některých nákladů, jak je patrné v tabulce 4.1, Kde je přehledně znázorněno, které náklady lze zahrnout do základu daně, a které nikoli.

**Tab. 4.1 Přehled daňových a nedaňových nákladů ve vybraných zemích.**

<b>Přehled nákladů</b>	<b>BE</b>	<b>ČR</b>	<b>IR</b>	<b>SK</b>	<b>VB</b>
Odpisy	✓	✓	✓	✓	✓
Dary	✗	Ø	Ø	✗	Ø
Výdaje na reprezentaci	Ø	Ø	✗	Ø	✗
Náklady na osobní automobil	Ø	✓	✓	Ø	✓
Licenční poplatky	✓	✓	✓	✓	✗
Pokuty a penále	✗	✗	✗	✗	✗

✓ daňově uznatelné,

✗ daňově neuznatelné,

Ø daňově uznatelné do limitu.

Pro srovnání základu daně a následně pak daňového zatížení je zvolena forma přímého zdanění fiktivní společnosti, která má velkou vypovídací schopnost, protože na stejné zisky i náklady jsou uplatněny podmínky jednotlivých států a výsledek je snadno srovnatelný. Výsledky šetření z kapitoly 4.1 jsou uvedeny v tabulce 4.2.

**Tab. 4.2 Přehled základů daně a daňových povinností ve vybraných státech.**

<b>Země</b>	<b>Základ daně (EUR)</b>	<b>Daňová povinnost (EUR)</b>
Belgie	188 614	62 047
Česká republika	186 788	35 484
Irsko	196 709	24 589
Slovensko	184 089	34 977
Velká Británie	212 886	44 706

Z porovnání výsledků z kapitoly 4.1 je patrné, že nejvyšší základ daně vyšel u Velké Británie, který se oproti stanovenému výsledku hospodaření navýšil o 44 154 €. Naproti tomu nejnižší základ daně vyšel u Slovenska, které nezdánitelné náklady navýšil pouze o 15 357 €. Úpravy výsledku hospodaření ani u jednoho státu však neměly dopady na výslednou daňovou povinnost takové, aby výrazně ovlivnily pořadí států dle daňového zatížení. Podle předpokladů tak nejnižší zatížení vykazuje Irsko a naopak nejvyšší je u Belgie. Zajímavý výsledek však můžeme pozorovat u České republiky a Slovenska, které mají stejnou sazbu daně, ale výsledná daňová povinnost se liší.

**Tab. 4.3 Relativní vyjádření účinku úprav základu daně na daňovou povinnost.**

<b>Země</b>	<b>Daňové zatížení základu daně</b>	<b>Daňové zatížení výsledku hospodaření</b>
Belgie	33,0 %	36,7 %
Česká republika	19,0 %	21,0 %
Irsko	12,5 %	14,6 %
Slovensko	19,0 %	20,7 %
Velká Británie	21,0 %	26,5 %

Na základě údajů v tabulce 4.3 je jasné, vliv měly úpravy na základ daně, ale také jaká je efektivní daňová sazba. Efektivní daňová sazba vyjadřuje míru skutečného zdanění zisku společnosti, v tomto případě stále provozovny, protože se vypočítá jako podíl daňové povinnosti a hospodářskému výsledku. Nejvyšší daňové zatížení je v Belgii za ním následuje Velká Británie, Česká republika, Slovensko a nakonec Irsko s nejnižším zdaněním.

Tyto výsledky mají však omezenou vypovídací schopnost. A to především proto, že zdaněna byla společnost se základem daně, který odpovídá ziskům malých a středních podniků, které jsou v některých státech zdaněny jinou sazbou daně než velké podniky. Jedná se zejména o Belgii a Velkou Británii. Tudíž tento závěr lze aplikovat pouze na malé a střední podniky. Dalším omezením, které má vliv především na výslednou efektivní daňovou sazbu, jsou náklady, protože každá společnost má jinou skladbu nákladů, které ovlivňují základ daně, ať už pozitivně či negativně. S tím souvisí i náklady na zaměstnance jako je povinné sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance, které se dozajista v každé zemi liší. Tyto náklady nebyly v práci zohledněny.

## 5. Závěr

Ve své diplomové práci jsem se zaměřila na daňové systémy 5 vybraných států Evropské unie s orientací na vznik stálé provozovny jako právnické osoby. Na základě hodnocení daňového systému států Světovou bankou a jejich sazby daně pro právnické osoby, byly vybrány státy Belgie, Česká republika, Irsko, Slovensko a Velká Británie. U těchto států byl následně proveden průzkum jejich daňových systémů omezený na zdanění právnických osob daní z příjmů a jejich stálé provozovny. U jednotlivých daňových systémů jsem se zabývala především tím, kdo podléhá dani z příjmů, jaký je základ daně a jeho kalkulace, jaké jsou náklady daňové a nedaňové, jaký je způsob uplatnění daňových ztrát z minulých let a jaká je sazba daně. Pro dokreslení daňového systému a pro komplexní pojetí jsou pak zmíněny kapitálové zisky, zdanění dividend, daňové pobídky poskytované státem a správa daní. U stálé provozovny bylo předmětem zkoumání jak je přistupováno k jejímu zdanění a podmínky jejího vzniku stanovené vnitrostátní legislativou. V následující praktické části bylo využito poznatků z průzkumu daňových systémů a byl nastaven hospodářský výsledek stálé provozovny, která vznikla v jednotlivých státech fiktivní německé společnosti. Rezidentství společnosti bylo záměrně stanoveno tak, aby se jednalo o stát, který má daňovou smlouvu se všemi vybranými státy. Tato volba zajistila stálé provozovně ve všech státech stejné podmínky pro její vznik, ale také bylo zajištěno u všech států, že k ní budou přistupovat bez diskriminačních opatření, např. zvýšení sazby daně. Hospodářský výsledek byl upraven na základ daně a vypočtena z něj daňová povinnost dle pravidel každého ze států. Srovnání údajů pak bylo náplní poslední části diplomové práce.

Cílem této práce je srovnání pohledu na stálou provozovnu v 5 vybraných státech. Na základě průzkumu těchto daňových systémů autorka zjistila, že ačkoliv se některé systémy značně liší, přístup ke zdanění stálé provozovny není příliš odlišný u stálých provozoven vzniklých u rezidentů smluvních i nesmluvních států. V případě, rezidentů smluvních států se tento stav dal předpokládat, jelikož daňové smlouvy mají přednost před vnitrostátním právem, jakož to akt mezinárodního práva. Naopak u rezidentů nesmluvních států je to lehce překvapující závěr, jelikož v této oblasti nejsou státy nijak harmonizovány. Na tento stav měl vliv zřejmě společný trend zjednodušování daňových systémů a usnadňování vstupu do podnikání nejen domácím, ale i zahraničním subjektům, a tak došlo ke svévolné harmonizaci malé části přímých daní. Tomu to jevu se ovšem lehce vymyká Velká Británie, která rezidentům nesmluvních států ukládá základní sazbu i na příjmy, které u jejich rezidentů

podléhají sazbě snížené. Ostatní podmínky však zůstávají stejné. Při srovnání základů daně, upravených dle legislativ vybraných zemí, je patrné, že ačkoli Irsko se prezentuje jako země s velmi nízkou sazbou daně, jeho základ daně je druhým nejvyšší z hlediska zkoumaných států. Naproti tomu konečné daňové zatížení stálé provozovny nejevilo žádné zvláštní výkyvy oproti celkovému pořadí daňového zatížení uvedeného v tabulce 2.2. I když úpravy základu daně měly jistý vliv na konečné zdanění, v případě Velké Británie dokonce 5,5 %, jiné výsledky by zřejmě nastaly v případě, kdy rozdíly mezi daňovými sazbami vybraných států byly menší. Např. pokud by všechny státy měly stejnou sazbu daně ve výši 12,5 %, státem s nejnižší efektivní daňovou sazbou by byla Slovenská republika následována postupně Českou republikou, Irskem, Belgií a nakonec Velkou Británií.

Na základě těchto poznatků je více než jasné, že proto, aby se investor nebo rozhodující se podnikatel měl možnost se objektivně rozhodnout, je nejlepším řešením harmonizovat všechny daňové systémy nikoli na úrovni sazeb daně, ale především na úrovni samotného základu daně. Harmonizace by přinesla větší přehlednost a zjednodušení v oblasti daňového rozhodování.

# Seznam použité literatury

## Knižní zdroje:

- [1] BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.). *European Tax Handbook 2010*. Amsterdam: IBFD, 2010. 930 s. ISBN 978-90-8722-076-1.
- [2] NERUDO VÁ, D.; ŠIMÁČKOVÁ, K. *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 431 s. ISBN 978-80-7357-480-2.
- [3] *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 448 s. ISBN 978-80-7357-480-2
- [4] RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. 3. vyd. Olomouc: Anag, 2009. 422 s. ISBN 978-80-7263-511-5.
- [5] SKALICKÁ, H. *Harmonizace zdaňování korporací v EU*. Disertační práce. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2008. 236 s. Vedoucí disertační práce Doc. Ing. Zdeněk Sadovský, CSc. Edice PhD Thesis, sv. 509. ISBN 978-80-214-3814-9.
- [6] ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 4. vyd. Praha: Linde, 2010. 351 s. ISBN 978-80-7201-799-7.

## Internetové zdroje:

- [7] Bank of England [online], [cit. 2011-04-15]. Dostupný z WWW: <<http://www.bankofengland.co.uk/mfsd/iadb/Rates.asp?TD=31&TM=Dec&TY=2010&POINT.x=18&POINT.y=11&into=EUR>>
- [8] Corporation Tax [online], [cit. 2011-04-10]. Dostupný z WWW: <<http://www.smallbusinesspro.co.uk/tax/corporation-tax.html>>
- [9] Česko [online], [cit. 2011-03-11]. Dostupný z WWW: <[http://cs.wikipedia.org/wiki/%C4%8Cesko#Administrativn.C3.AD\\_d.C4.9Blen.C3.AD](http://cs.wikipedia.org/wiki/%C4%8Cesko#Administrativn.C3.AD_d.C4.9Blen.C3.AD)>
- [10] Definition of Permanent Establishment part 1 [online], [cit. 2011-03-01]. Dostupný z WWW: <[http://www.deloitte.com/view/en\\_BE/be/insights/newsletters/tax-quarterly/issue-39-january-2009/544fddf413246210VgnVCM200000bb42f00aRCRD.htm](http://www.deloitte.com/view/en_BE/be/insights/newsletters/tax-quarterly/issue-39-january-2009/544fddf413246210VgnVCM200000bb42f00aRCRD.htm)>
- [11] Definition of Permanent Establishment part 3 [online], [cit. 2011-03-02]. Dostupný z WWW: <[http://www.deloitte.com/view/en\\_BE/be/insights/newsletters/tax-quarterly/issue40-may2010/057a7315d0278210VgnVCM200000bb42f00aRCRD.htm](http://www.deloitte.com/view/en_BE/be/insights/newsletters/tax-quarterly/issue40-may2010/057a7315d0278210VgnVCM200000bb42f00aRCRD.htm)>
- [12] Definition of Permanent Establishment part 2 [online], [cit. 2011-03-02]. Dostupný z WWW: <[http://www.deloitte.com/view/en\\_BE/be/insights/newsletters/tax-quarterly/issue-39-january-2009/b4678e5d84246210VgnVCM200000bb42f00aRCRD.htm](http://www.deloitte.com/view/en_BE/be/insights/newsletters/tax-quarterly/issue-39-january-2009/b4678e5d84246210VgnVCM200000bb42f00aRCRD.htm)>

- [13] Doing Business guide in Belgium [online], [cit. 2011-03-01]. Dostupný z WWW:  
<<http://www.doingbusiness.pwc.be/>>
- [14] Doing Business 2011 [online], [cit. 2011-02-08]. Dostupný z WWW:  
<<http://www.doingbusiness.org/~media/FDPKM/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB11-FullReport.pdf>>
- [15] DOBŠOVIČ, Dušan. Stála prevádzkareň [online], [cit. 2011-03-30]. Dostupný z WWW:  
<<http://www.poradca.sk/SubPages/OtvorDokument/Clanok.aspx?idclanok=52378>>
- [16] DOBŠOVIČ, Dušan. Stála prevádzkareň [online], [cit. 2011-03-30]. Dostupný z WWW:  
<<http://www.poradca.sk/SubPages/OtvorDokument/Clanok.aspx?idclanok=52199>>
- [17] Ekonomika Irska [online], [cit. 2011-03-18]. Dostupný z WWW:  
<[http://cs.wikipedia.org/wiki/Ekonomika\\_Irska](http://cs.wikipedia.org/wiki/Ekonomika_Irska)>
- [18] Euroskop [online], [cit. 2011-03-12]. Dostupný z WWW:  
<<http://www.euroskop.cz/701/sekce/tabulka-c-1/>>
- [19] GOLA, Petr. Podnikání a daně ve Velké Británii [online], [cit. 2011-04-07]. Dostupný z WWW: < <http://www.euroekonom.cz/podnikani-eu-clanky.php?type=pg-podnikani-dane-velka-britanie> >
- [20] HM Revenue & Customs [online], [cit. 2011-04-09]. Dostupný z WWW:  
<<http://www.hmrc.gov.uk>>
- [21] Investiční klima [online], [cit. 2011-03-12]. Dostupný z WWW:  
<<http://www.czech.cz/cz/66701-investicni-klima>>
- [22] Ireland International Tax Planning [online], [cit. 2011-03-24]. Dostupný z WWW:  
<[http://books.google.cz/books?id=ItLPoHaCLpIC&pg=PA373&dq=permanent+establishment&hl=cs&ei=UQ-aTdPIFJXV4wbw9eHUAQ&sa=X&oi=book\\_result&ct=result&resnum=6&ved=0CEMQ6AEwBQ#v=onepage&q=permanent%20establishment&f=false](http://books.google.cz/books?id=ItLPoHaCLpIC&pg=PA373&dq=permanent+establishment&hl=cs&ei=UQ-aTdPIFJXV4wbw9eHUAQ&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=6&ved=0CEMQ6AEwBQ#v=onepage&q=permanent%20establishment&f=false)>
- [23] Ireland population [online], [cit. 2011-03-19]. Dostupný z WWW:  
<<http://www.tradingeconomics.com/ireland/population-imf-data.html>>
- [24] Ireland unemployment [online], [cit. 2011-03-20]. Dostupný z WWW:  
<<http://www.tradingeconomics.com/ireland/unemployment-rate-imf-data.html>>
- [25] Kondice českého daňového systému [online], [cit. 2011-02-11]. Dostupný z WWW:  
<[http://www.pohledzprava.cz/index.php?option=com\\_content&view=article&id=11:jaka-je-kondice-eskeho-daoveho-systemu&catid=5:ekonomika&Itemid=8](http://www.pohledzprava.cz/index.php?option=com_content&view=article&id=11:jaka-je-kondice-eskeho-daoveho-systemu&catid=5:ekonomika&Itemid=8)>
- [26] Legislation UK [online], [cit. 2011-04-11]. Dostupný z WWW:  
<<http://www.legislation.gov.uk>>
- [27] Ministerstvo financí Belgie [online], [cit. 2011-03-05]. Dostupný z WWW:  
<<http://www.minfin.fgov.be/portail2/index.htm>>



- [28] Spojené království [online], [cit. 2011-04-05]. Dostupný z WWW: <[http://cs.wikipedia.org/wiki/Spojen%C3%A9\\_kr%C3%A1lovstv%C3%AD](http://cs.wikipedia.org/wiki/Spojen%C3%A9_kr%C3%A1lovstv%C3%AD)>
- [29] Taxation trends in the European Union [online], [cit. 2011-02-10]. Dostupný z WWW: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/2010/2010\\_main\\_results\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2010/2010_main_results_en.pdf)>
- [30] Tax & Duty Manuals [online], [cit. 2011-03-22]. Dostupný z WWW: <<http://www.revenue.ie/en/about/foi/s16/index.html>>

## **Články a časopisy**

- [31] SKALICKÁ, Hana. *Zdaňování společností v Evropské unii Belgie*. Daně a právo v praxi, 2009. roč. 14, č. 6, s. 33-35. ISSN 1211-7293
- [32] SKALICKÁ, Hana. *Zdaňování společností v Evropské unii Irsko*. Daně a právo v praxi, 2009. roč. 14, č. 12, s. 39-43. ISSN 1211-7293

## **Právní předpisy:**

### *České republiky*

- [33] Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník
- [34] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

### *Irsko*

- [35] Taxes Consolidation Act 1997

### *Slovenska*

- [36] Zákon č. 595/2003 Zb., o dani z příjmů

### *Velké Británie*

- [37] Capital Allowances Act 2001
- [38] Corporation Tax Act 2010
- [39] Income and Corporation Taxes Act 1988

## Seznam zkratek

BE	Belgie
CZK	Koruna česká
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
EUR/€	Euro
GBP/£	britská libra
HMRC	HM Revenue & Customs – daňový úřad Velké Británie
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
IR	Irsko
OECD	Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (Organization for Economic Cooperation and Development)
PE	Stálá provozovna (Permanent Establishment)
SK	Slovenská republika
TTR	celkové daňové zatížení
VB	Velká Británie
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

## Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byl(a) seznámen(a) s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové (bakalářské) práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové (bakalářské) práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona; bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne .....

.....  
jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:

.....

## Seznam příloh

- Příloha č. 1: Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob členských států v letech 1997 - 2010 (v %)
- Příloha č. 2: Hodnocení daňových systémů v EU dle ukazatelů Světové banky
- Příloha č. 3: Přehled maximálních ročních odpisových sazeb u rovnoměrného odpisování
- Příloha č. 4: Přehled ročních koeficientů pro zrychlené odpisování

**Příloha č. 1: Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob členských států v letech 1997 - 2010 (v %)**

<b>Stát (označení státu)</b>	<b>1997</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
Belgie (BE)	40.2	40.2	40.2	40.2	40.2	40.2	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0
Bulharsko (BG)	40.2	37.0	34.3	32.5	28.0	23.5	23.5	19.5	15.0	15.0	10.0	10.0	10.0	10.0
Česká Republika (CZ)	39.0	35.0	35.0	31.0	31.0	31.0	31.0	28.0	26.0	24.0	24.0	21.0	20.0	19.0
Dánsko (DK)	34.0	34.0	32.0	32.0	30.0	30.0	30.0	30.0	28.0	28.0	25.0	25.0	25.0	25.0
Estonsko (EE)	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	24.0	23.0	22.0	21.0	21.0	21.0
Finsko (FI)	28.0	28.0	28.0	29.0	29.0	29.0	29.0	29.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0
Francie (FR)	41.7	41.7	40.0	37.8	36.4	35.4	35.4	35.4	35.0	34.4	34.4	34.4	34.4	34.4
Irsko (IE)	36.0	32.0	28.0	24.0	20.0	16.0	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5
Itálie (IT)	53.2	41.3	41.3	41.3	40.3	40.3	38.3	37.3	37.3	37.3	37.3	31.4	31.4	31.4
Kypr (CY)	25.0	25.0	25.0	29.0	28.0	28.0	15.0	15.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0
Litva (LT)	29.0	29.0	29.0	24.0	24.0	15.0	15.0	15.0	15.0	19.0	18.0	15.0	20.0	15.0
Lotyšsko (LV)	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	22.0	19.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0
Lucembursko (LU)	39.3	37.5	37.5	37.5	37.5	30.4	30.4	30.4	30.4	29.6	29.6	29.6	28.6	28.6
Maďarsko (HU)	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	17.6	17.5	17.5	21.3	21.3	21.3	20.6
Malta (MT)	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0
Německo (DE)	56.7	56.0	51.6	51.6	38.3	38.3	39.6	38.3	38.7	38.7	38.7	29.8	29.8	29.8
Nizozemsko (NL)	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	34.5	34.5	34.5	31.5	29.6	25.5	25.5	25.5	25.5
Polsko (PL)	38.0	36.0	34.0	30.0	28.0	28.0	27.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0
Portugalsko (PT)	39.6	37.4	37.4	35.2	35.2	33.0	33.0	27.5	27.5	27.5	26.5	26.5	26.5	26.5
Rakousko (AT)	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0
Řecko (EL)	40.0	40.0	40.0	40.0	37.5	35.0	35.0	35.0	32.0	29.0	25.0	25.0	25.0	24.0
Rumunsko (RO)	38.0	38.0	38.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0
Slovensko (SK)	40.0	40.0	40.0	29.0	29.0	25.0	25.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0
Slovinsko (SI)	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	23.0	22.0	21.0	20.0
Španělsko (ES)	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	32.5	30.0	30.0	30.0
Švédsko (SE)	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	26.3	26.3
Velká Británie (UK)	31.0	31.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	28.0	28.0

Zdroj: Eurostat, Taxation trends in the European Union - Main results, edition 2010

## Příloha č. 2: Hodnocení daňových systémů v EU dle ukazatelů Světové banky

Žebříček Světové banky				
Stát	Jednoduchosti daňového systému	Frekvence plateb daně za rok (hod)	Čas pro splnění daňových povinností	Celkové daňové zatížení (TTR)
Belgie (BE)	70	35	50	151
Bulharsko (BG)	85	56	171	35
Česká Republika (CZ)	128	40	167	132
Dánsko (DK)	13	24	38	36
Estonsko (EE)	30	9	14	134
Finsko (FI)	65	15	99	113
Francie (FR)	55	9	36	163
Irsko (IE)	7	24	9	30
Itálie (IT)	128	49	123	167
Kypr (CY)	32	91	46	23
Litva (LT)	44	35	62	83
Lotyšsko (LV)	59	9	125	81
Lucembursko (LU)	15	80	6	18
Maďarsko (HU)	109	43	120	144
Německo (DE)	88	53	84	128
Nizozemsko (NL)	27	24	37	90
Polsko (PL)	121	94	136	102
Portugalsko (PT)	73	15	126	106
Rakousko (AT)	48	35	22	127
Řecko (EL)	74	33	90	125
Rumunsko (RO)	151	182	87	114
Slovensko (SK)	122	98	103	131
Slovinsko (SI)	80	80	105	68
Španělsko (ES)	71	15	72	150
Švédsko (SE)	39	1	30	146
Velká Británie (UK)	16	15	23	76

Zdroj: Doing Business 2011 – Making a Difference for Entrepreneurs

### **Příloha 3: Přehled maximálních ročních odpisových sazeb u rovnoměrného odpisování**

#### **Základní odpisové sazby**

<b>Odpisová skupina</b>	<b>v prvním roce odpisování</b>	<b>v dalších letech odpisování</b>	<b>pro zvýšenou vstupní cenu</b>
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

#### **Odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %**

<b>Odpisová skupina</b>	<b>v prvním roce odpisování</b>	<b>v dalších letech odpisování</b>	<b>pro zvýšenou vstupní cenu</b>
1	40	30	33,3
2	31	17,25	20
3	24,4	8,4	10

- lze použít u strojů pro zemědělství a lesnictví, a to jen u poplatníka s převážně zemědělskou a lesní výrobou.

#### **Odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 %**

<b>Odpisová skupina</b>	<b>v prvním roce odpisování</b>	<b>v dalších letech odpisování</b>	<b>pro zvýšenou vstupní cenu</b>
1	35	32,5	33,3
2	26	18,5	20
3	19	9	10

- lze použít u zařízení pro čištění a úpravu vod.

#### **Odpisové sazby při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %**

<b>Odpisová skupina</b>	<b>v prvním roce odpisování</b>	<b>v dalších letech odpisování</b>	<b>pro zvýšenou vstupní cenu</b>
1	30	35	33,3
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

- lze použít u nově pořízeného hmotného majetku, jehož majitel je prvním vlastníkem.

## **Příloha 4: Přehled ročních koeficientů pro zrychlené odpisování**

### **Základní koeficienty pro zrychlené odpisování**

<b>Odpisová skupina</b>	<b>koeficient pro zrychlené odpisování</b>		
	<b>v prvním roce odpisování</b>	<b>v dalších letech odpisování</b>	<b>pro zvýšenou zůstatkovou cenu</b>
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

### **Odpis v 1. roce u majetku zatříděného do 1. až 3. odpisové skupin lze zvýšit o:**

- 20 % vstupní ceny stroje pro zemědělství a lesnictví, a to jen u poplatníka s převážně zemědělskou a lesní výrobou;
- 15 % vstupní ceny zařízení pro čištění a úpravu vod;
- 10 % vstupní ceny u nově pořízeného hmotného majetku, jehož je majitel prvním vlastníkem.